



HAL
open science

On hérite de tout...même des pénalités fiscales

Jean-Pierre Grandemange

► **To cite this version:**

Jean-Pierre Grandemange. On hérite de tout...même des pénalités fiscales. Revue de droit fiscal, 2012, 27, pp.29. hal-03870779

HAL Id: hal-03870779

<https://hal.science/hal-03870779>

Submitted on 24 Nov 2022

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

On hérite de tout...même des pénalités fiscales

Par Jean-Pierre GRANDEMANGE, Maître de conférences à l'Université Grenoble II

Hériter, ce n'est pas tout à fait comme gagner à la loterie. Outre le chagrin qui l'accompagne fréquemment, l'héritage présente aussi cette particularité de réserver parfois de mauvaises surprises à ses bénéficiaires, car il est constitué non seulement d'actifs, mais aussi de charges et de dettes, comme l'indiquent les articles 785 et 791 et suivants du Code civil. Le montant de ces dernières s'avérant parfois élevé, voire hors de proportion avec ce qui était envisagé, l'héritier peut « *accepter la succession purement et simplement ou y renoncer* » ou « *accepter la succession à concurrence de l'actif net lorsqu'il a une vocation universelle ou à titre universel* », ainsi que le précise l'article 768 du Code civil.

Ces dettes peuvent avoir les origines les plus diverses et leur existence concerne doublement la matière fiscale.

Tout d'abord, parce qu'elles ont pour incidence de réduire l'actif successoral net sur lequel la puissance publique va percevoir des droits de mutation par décès. En conséquence, le législateur a apporté un soin particulier, aux articles 767 et suivants du Code Général des Impôts (CGI), à préciser lesquelles sont déductibles de l'actif successoral brut et lesquelles ne le sont pas.

Ensuite, parce qu'au sein de ces dettes, une place de choix est occupée par les dettes fiscales. Deux règles essentielles leur sont d'ailleurs consacrées à l'article 1682 et au IV de l'article 1754 du CGI. La première pose le principe selon lequel « *le rôle, régulièrement mis en recouvrement, est exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais contre ses représentants ou ayants cause* », ce qui implique que les héritiers et légataires sont tenus d'acquitter les impôts directs dus par le *de cuius*. La seconde dispose qu'en cas de décès du contrevenant ou s'il s'agit d'une société, en cas de dissolution, « *les amendes, majorations et intérêts dus par le défunt ou la société dissoute constituent une charge de la succession ou de la liquidation* », ce qui conduit à inclure dans les dettes de la succession les intérêts de retard et les sanctions fiscales prononcées contre un contribuable et non encore acquittées par celui-ci au moment de son décès.

C'est de cette seconde règle que le juge constitutionnel a eu à connaître, au printemps 2012, dans le cadre d'une Question Prioritaire de Constitutionnalité (QPC), si prisée des spécialistes du droit fiscal. La requérante, Mme Ileana A., a contesté devant la juridiction administrative la légalité, au sens large du terme, de cette disposition qui lui a été opposée par

l'administration fiscale. Cette dernière entendait ainsi mettre à la charge de la succession des pénalités fiscales qui avaient été prononcées à l'encontre de ses parents, pénalités que ces derniers avaient contestées devant la juridiction administrative et sur lesquelles la Cour administrative d'appel de Lyon ne s'était pas encore prononcée au moment de leur décès. L'héritière estimait que ce texte était à la fois contraire à l'article 6 de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés Fondamentales et aux articles 8 et 9 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC).

La Cour administrative d'appel de Lyon¹ a tranché la question relative à la conventionalité de la disposition contestée en se référant implicitement à la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme. Dans deux décisions, la juridiction internationale a rappelé qu'elle trouvait « *à vrai dire normal que les dettes fiscales, à l'instar des autres dettes contractées par le de cujus, soient réglées par prélèvement sur la masse successorale* »², mais elle a relevé que le fait d'infliger « *des sanctions pénales aux survivants pour des actes apparemment commis par une personne décédée* » n'était pas compatible avec « *la règle fondamentale du droit pénal, selon laquelle la responsabilité pénale ne survit pas à l'auteur de l'acte délictueux* »³.

En conséquence, les juges lyonnais ont considéré que « *la sanction encourue, prévue par les dispositions précitées du code général des impôts, ne peut être infligée à une personne sans que sa culpabilité soit établie et le principe de personnalité⁴ des peines fait ainsi obstacle à ce qu'une personne physique soit sanctionnée pour des faits commis par une autre personne, et que notamment en cas de décès du contrevenant une sanction soit prononcée à l'encontre de ses héritiers ; que, toutefois, ce principe ne s'oppose pas à l'exécution de la sanction prononcée antérieurement au décès du contribuable dans le patrimoine de l'intéressé* ». Ils en ont déduit la conventionalité des dispositions du IV de l'article 1754 du code général des impôts qui ont « *seulement pour objet de procéder à l'exécution de la sanction sur le patrimoine de l'intéressé repris par la succession et d'assurer ainsi le recouvrement de ces majorations passées dans le passif de la succession* ».

¹ CAA Lyon, 28 juin 2011, n° 09LY00328.

² CEDH, 29 août 1997, *E.L., R.L. et J.O.-L. contre Suisse*, aff. 75/1996/694/886, §46 ; CEDH, 29 août 1997, *A.P., M.P., et T.P. contre Suisse*, aff. 71/1996/690/882, §51.

³ CEDH, 29 août 1997, *E.L., R.L. et J.O.-L. contre Suisse*, préc. §48 ; CEDH, 29 août 1997, *A.P., M.P., et T.P. contre Suisse*, préc., §53.

⁴ Nous nous sommes permis de corriger ce qui constitue, selon nous, une erreur de rédaction, l'arrêt faisant référence au principe de « *proportionnalité des peines* », ce qui ne correspond pas à la logique du raisonnement poursuivi.

Par ailleurs, s'agissant de la question de leur conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit, si la Cour n'a pas saisi le Conseil d'Etat, ce n'est pas parce qu'elle doutait du caractère sérieux ou nouveau de la question, mais, simplement, pour des raisons de procédure⁵. C'est donc en intervenant en tant que juge de cassation que le Conseil d'Etat, considérant que la disposition contestée était applicable au litige, qu'elle n'avait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel et que la question présentait un caractère sérieux, a saisi le juge constitutionnel⁶.

Les sages de la rue Montpensier ont donc examiné la constitutionnalité du IV de l'article 1754 du CGI⁷. Ils l'ont confronté à un principe qui découle des articles 8 et 9 de la DDHC, celui selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait (I), et ils ont jugé qu'il ne le méconnaissait pas (II).

I La confrontation du IV de l'article 1754 du CGI au principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait

Si le juge constitutionnel a, très logiquement, accepté de confronter le IV de l'article 1754 du CGI au principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait (A) il a, cependant, limité le champ d'application de cette confrontation (B).

A L'acceptation de la confrontation du IV de l'article 1754 du CGI au principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait

Depuis le 30 décembre 1982, les sanctions fiscales sont assimilées à des sanctions pénales par le juge constitutionnel. Dans la décision rendue ce jour-là, il a considéré que le principe de non-rétroactivité des peines, qui découle de l'article 8 de la DDHC, « *ne concerne pas seulement les peines appliquées par les juridictions répressives, mais s'étend nécessairement à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a cru devoir laisser le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire* »⁸. Par la suite, il a repris cette

⁵ La contestation de la disposition législative n'avait pas été soulevée dans un mémoire distinct et motivé, ainsi que le prescrit l'article R. 771-3 du code de justice administrative.

⁶ CE, 22 février 2012, n° 352200.

⁷ Cons. const., 4 mai 2012, n° 2012-239 QPC, *Mme Ileana A.*, Journal officiel du 5 mai 2012, p. 8014.

⁸ Cons. const., 30 décembre 1982, n° 82-155 DC, *Loi de finances rectificative pour 1982*, Rec. Cons. const., p. 88, cons. 33.

formule en ce qui concerne le principe de nécessité des peines⁹. En conséquence, la référence aux principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines, qui découlent aussi de l'article 8 de la DDHC, est fréquemment utilisée, devant le juge constitutionnel, pour contester la constitutionnalité de sanctions fiscales, notamment depuis l'entrée en vigueur de la QPC¹⁰.

Dans sa décision du 4 mai 2012, le Conseil constitutionnel considère aussi des sanctions fiscales comme des sanctions ayant le caractère d'une punition. Cependant, cette fois-ci, cette assimilation n'a pas pour conséquence de permettre leur confrontation à des principes qui découlent de l'article 8 de la DDHC, mais à un principe qui résulte d'une lecture combinée des articles 8 et 9 de la DDHC, celui selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait. Ce principe s'étant vu reconnaître valeur constitutionnelle dans une décision du 16 juin 1999¹¹, c'est fort logiquement qu'il est jugé opposable aux amendes fiscales¹².

Pour autant, le juge constitutionnel n'a pas donné pleine satisfaction à la requérante, car il a limité la confrontation de ce principe à une partie des sommes visées par le IV l'article 1754 du CGI, alors que celle-ci aurait souhaité qu'il le soit avec l'intégralité de cette disposition fiscale.

B La limitation de la confrontation du IV de l'article 1754 du CGI au principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait

Le principe selon lequel nul n'est punissable que de son seul fait s'applique à toute sanction ayant le caractère d'une punition. Il est donc, bien évidemment, opposable, aux dispositions relatives aux « *amendes et majorations qui tendent à réprimer le comportement des personnes qui ont méconnu leurs obligations fiscales* »¹³. Par contre, le juge constitutionnel a refusé de l'appliquer aux majorations et intérêts de retard. Pour ce faire, il a mis en avant le fait que

⁹ Cons. const., 30 décembre 1987, n° 87-237 DC, *Loi de finances pour 1988*, Rec. Cons. const., p. 63, cons. 15.

¹⁰ Cons. const., 17 mars 2011, n° 2011-103 QPC, *Société SERAS*, Journal officiel du 18 mars 2011, p. 4934, cons. 2 ; Cons. const., 17 mars 2011, n° 2011-104 QPC, *Epoux B.*, Journal officiel du 18 mars 2011, p. 4935, cons. 2 ; Cons. const., 17 mars 2011, n° 2011-105/106 QPC, *M. César S. et autre*, Journal officiel du 18 mars 2011, p. 4935, cons. 3 ; Cons. const., 29 avril 2011, n° 2011-124 QPC, *Mme Catherine B.*, Journal officiel du 30 avril 2011, p. 7537, cons. 2 et Cons. const., 10 février 2012, n° 2011-220 QPC, *M. Hugh A.*, Journal officiel du 11 février 2012, p. 2441, cons. 2.

¹¹ Cons. const., 16 juin 1999, n° 99-411 DC, *Loi portant diverses mesures relatives à la sécurité routière et aux infractions sur les agents des exploitants de réseau de transport public de voyageurs*, Rec. Cons. const., p. 63, cons. 7.

¹² Cons. const., 4 mai 2012, n° 2012-239 QPC, *Mme Ileana A.*, préc., cons. 3.

¹³ Cons. const., 4 mai 2012, n° 2012-239 QPC, *Mme Ileana A.*, préc., cons. 5.

celles-ci ont « *pour seul objet de réparer le préjudice subi par l'Etat du fait du paiement tardif de l'impôt* »¹⁴.

Cette formule n'est pas sans rappeler celle du Conseil d'Etat dans l'avis Labeyrie¹⁵, et selon laquelle, l'intérêt de retard institué par l'article 1727 du CGI « *vise essentiellement à réparer les préjudices de toute nature subis par l'Etat à raison du non respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et payer l'impôt aux dates légales* ». Le juge suprême de l'ordre administratif y précisait aussi que « *si l'évolution des taux du marché a conduit à une hausse relative de cet intérêt depuis son institution, cette circonstance ne lui confère pas pour autant la nature d'une sanction, dès lors que son niveau n'est pas devenu manifestement excessif^{d6} au regard du taux moyen pratiqué par les prêteurs privés pour un découvert non négocié* ».

La décision du juge constitutionnel s'inscrit doublement dans la logique de cet avis.

Tout d'abord, à propos des intérêts de retard visés à l'article 1727 du CGI. Ces derniers ne se voient reconnaître aucun caractère punitif, et ne sauraient donc être confrontées à des principes qui ne sont opposables qu'à des dispositions relatives à des sanctions ayant le caractère d'une punition, surtout depuis qu'ils ont été réduits à 0,40% par mois¹⁷.

Ensuite, en ce qui concerne la majoration de 10% pour retard de paiement des impôts directs de l'article 1730 du CGI. L'avis du Conseil d'Etat permet, sur ce point, de donner une justification convaincante à la position, pour le moins étonnante, du Conseil constitutionnel sur la question.

En effet, cette majoration est codifiée au sein d'un paragraphe du CGI relatif aux sanctions fiscales, et non dans celui consacré aux intérêts de retard. De plus, son caractère automatique et le fait que son taux soit plus élevé que celui des intérêts de retard de l'article 1727 du CGI lui donnent l'apparence d'une sanction fiscale, donc d'une sanction ayant le caractère d'une punition à laquelle les principes qui résultent des articles 8 et 9 de la DDHC sont opposables. Elle a d'ailleurs fait l'objet d'une QPC, fondée sur le fait que son automaticité porterait atteinte aux principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines.

Pourtant, par une décision du 29 avril 2011¹⁸, le juge constitutionnel lui a dénié cette qualité. Pour ce faire, il a considéré que cette majoration de 10% figurait « *au nombre des règles relatives à l'assiette, au taux et au recouvrement des impositions de toutes natures* » et qu'elle

¹⁴ Cons. const., 4 mai 2012, n° 2012-239 QPC, *Mme Ileana A.*, préc., cons. 4.

¹⁵ CE, avis contentieux, 12 avril 2002, n° 239693, *Société Anonyme Financière Labeyrie*.

¹⁶ C'est nous qui le soulignons.

¹⁷ L. n° 2005-1719 du 30 déc. 2005, art. 29-I et V.

¹⁸ Cons. const., 29 avril 2011, n° 2011-124 QPC, *Mme Catherine B.*, préc.

ne revêtait pas le caractère d'une punition, car elle avait « *pour objet la compensation du préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif des impôts directs* », ce qui nous semble pour le moins discutable. N'aurait-il pas été préférable de justifier cette décision en reprenant le raisonnement du Conseil d'Etat en vertu duquel le fait que l'intérêt prévu par cet article du CGI soit supérieur au « *taux moyen pratiqué par les prêteurs privés pour un découvert non négocié* » ne lui confère pas pour autant « *la nature d'une sanction, dès lors que son niveau n'est pas devenu manifestement excessif* » ?

Le 4 mai 2012, le Conseil constitutionnel a maintenu sa jurisprudence du 29 avril 2011, quel qu'en soit son fondement. Il a limité la confrontation au principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait aux seules majorations qu'il considère comme des sanctions ayant le caractère d'une punition, ce qui exclut celle instituée par l'article 1730 du CGI.

II La conformité du IV de l'article 1754 du CGI au principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait

Le Haut conseil a jugé que celles des dispositions du IV de l'article 1754 du CGI qui étaient susceptibles d'être confrontées au principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait lui étaient conformes. Pour ce faire, il a fondé sa décision sur le fait que ces pénalités étaient exigibles dès leur prononcé (A) et sur l'impossibilité d'alourdir la sanction initialement prononcée à l'issue d'une contestation ou d'une transaction poursuivie ou engagée par l'héritier (B)¹⁹.

A Une constitutionnalité fondée sur l'exigibilité des pénalités dès leur prononcé...

Le prononcé de pénalités fiscales à l'encontre de l'héritier, pour sanctionner le comportement fiscal du *de cuius*, est, évidemment, proscrite. En conséquence, nulle sanction fiscale ne peut être prononcée après le décès d'un contrevenant, et encore moins mise à la charge de la succession.

Par contre, la question restait posée de savoir si des pénalités fiscales prononcées avant le décès d'un contribuable, mais qui font ou sont susceptibles de faire l'objet d'une contestation ou d'une transaction, peuvent être mises à la charge de la succession sans violer les articles 8

¹⁹ Le Conseil constitutionnel a aussi relevé que ces pénalités étaient prononcées par l'administration à l'issue d'une procédure administrative contradictoire et que les héritiers pouvaient, s'ils étaient encore dans le délai pour le faire, engager ou poursuivre une contestation ou une transaction (cons. 7).

et 9 de la DDHC. Pour y répondre, il était nécessaire de préciser à partir de quel moment les sanctions fiscales sont intégrées au patrimoine du contribuable.

La réponse est apportée par l'article 1663 du CGI, selon lequel, « *entraîne également l'exigibilité immédiate et totale l'application d'une majoration pour non déclaration ou déclaration tardive ou insuffisante des revenus et bénéfiques imposables* ». Sitôt la sanction prononcée, la dette intègre le patrimoine du contribuable et peut donc être portée, par la suite, au passif de la succession sans méconnaître le principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait.

Cependant, pour que le IV de l'article 1754 du CGI soit jugé conforme aux droits et libertés que la Constitution garantit, encore faut-il aussi que les dettes générées par ces pénalités demeurent dans le patrimoine du contribuable en toutes circonstances, c'est-à-dire, même si elles font l'objet d'une contestation.

Il en va évidemment ainsi, dans la plupart des cas, en raison de la règle fondamentale de l'effet non suspensif des recours contentieux, codifiée à l'article L. 4 du Code de justice administrative (CJA).

Il en va aussi de même dans l'hypothèse particulière où le contribuable a obtenu un sursis à l'exigibilité des dettes fiscales, que ce soit par le biais d'un sursis de paiement²⁰ ou d'un référé suspension²¹. En effet, si l'on considérait que la suspension de l'exigibilité de la dette fiscale avait pour conséquence de la faire sortir, temporairement, du patrimoine de l'intéressé, il ne serait pas possible de l'y faire revenir après le décès du contribuable sans méconnaître le principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait.

B ...et sur l'impossibilité d'alourdir la sanction initialement prononcée à l'issue d'une contestation ou d'une transaction poursuivie ou engagée par l'héritier

Ce second argument, mis en avant par le juge constitutionnel, pour fonder la conformité du IV de l'article 1754 du CGI au principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait, présente la double caractéristique d'être logique sur le plan juridique et évident sur le plan matériel.

L'impossibilité d'alourdir la sanction, après le décès du contribuable, est tout d'abord logique d'un point de vue juridique, car la proposition contraire méconnaîtrait le principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait. En effet, elle aurait pour conséquence de permettre

²⁰ Art. L. 277 et s. du LPF.

²¹ Art. L. 521-1 du CJA.

l'intégration, après le décès du contribuable, d'un surplus de dette dans son patrimoine, ce qui s'apparenterait à la prise d'une sanction à l'encontre de l'héritier, pour des faits qu'il n'a pas commis.

Cette exclusion de la faculté d'alourdir la sanction, après le décès du contribuable s'avère, ensuite, incontestable d'un point de vue matériel, et ceci pour deux raisons. La première résulte du fait que le juge de l'impôt n'est pas compétent pour alourdir une sanction fiscale contestée devant lui. La seconde tient au fait que lorsqu'un contribuable engage une transaction, en application des articles L. 247 et suivants du LPF, ceci ne peut conduire qu'à maintenir ou atténuer la sanction qui a été prononcée contre lui.

Décevante, pour les requérants, la solution retenue dans cette QPC n'en est pas moins pleinement justifiée. Un héritage est composé d'actifs et de dettes dont les pénalités fiscales font partie, quand bien même elles feraient l'objet d'une contestation au moment du décès du contribuable contre qui elles ont été prononcées.

Il est donc totalement inutile d'inciter un parent en délicatesse avec le fisc à intenter un recours juridictionnel en formant le vœu, peu charitable, qu'il soit convoqué devant la justice des cieux avant que celle des hommes soit rendue.

Néanmoins, il existe une hypothèse dans laquelle ce type de calcul, cynique, peut s'avérer fructueux ; lorsque les manquements du contribuable ont été particulièrement graves, au point d'avoir entraîné le prononcé de sanctions pénales, en application des articles 1741 et suivants du CGI. Dans ce cas, le décès du contribuable, avant que la sanction ait été définitivement prononcée, a pour conséquence de faire disparaître la dette en question de la succession, le premier alinéa de l'article 6 du Code de procédure pénale (CPP) disposant que « *l'action publique pour l'application de la peine s'éteint par la mort du prévenu* ». Cependant, ce jeu peut s'avérer à double tranchant car, si le deuil tarde trop à se produire, la sanction sera éventuellement alourdie, en vertu de l'article 515 du CPP²², ce qui aurait pour conséquence de réduire d'autant les futures parts successorales.

²² Selon ce texte, si la Cour d'appel ne peut, « *sur le seul appel du prévenu, du civilement responsable, de la partie civile ou de l'assureur de l'une de ces personnes, aggraver le sort de l'appelant* », elle peut, « *sur l'appel du ministère public, soit confirmer le jugement, soit l'infirmer en tout ou en partie dans un sens favorable ou défavorable au prévenu* ».