



Liberté • Égalité • Fraternité  
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**13 N-2-02**

**N° 109 du 24 JUIN 2002**

SANCTIONS FISCALES. PRINCIPES GÉNÉRAUX. REGLES APPLICABLES A L'INTERÊT DE RETARD.  
COUR DE CASSATION - CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIERE ET ECONOMIQUE,  
ARRÊT DU 9 OCTOBRE 2001 (Bull. IV, n°162, p. 154).  
CONSEIL D'ETAT - AVIS DU 12 AVRIL 2002 ( N° 239693) –.  
COURS D'APPEL DE PARIS (ARRÊT DU 30 MARS 2001), CHAMBERY (ARRÊT DU 17 AVRIL 2001),  
RENNES (ARRÊT DU 30 AVRIL 2001), AMIENS (ARRÊT DU 29 MAI 2001), ANGERS (ARRÊT DU 6 JUIN 2001),  
COLMAR (ARRÊT DU 14 JUIN 2001) ET BORDEAUX (ARRÊT DU 2 JUILLET 2001).

(C.G.I., art. 1727)

NOR : ECO L 02 00083 J

**Bureau J 2**

## PRESENTATION

L'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts n'a pas le caractère d'une sanction et vise seulement à réparer forfaitairement le préjudice subi par le Trésor du fait du paiement tardif des droits exigibles.

Ce principe, rappelé à plusieurs reprises par le conseil constitutionnel, la cour de cassation et le conseil d'Etat, vient d'être précisé par le juge judiciaire et le juge administratif.

Il résulte notamment de ces précisions que :

- l'application de l'intérêt de retard n'a pas à être motivée ;
- le montant de l'intérêt de retard ne peut pas être modulé par le juge judiciaire sur le fondement de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'homme.

Par ailleurs, le juge administratif a précisé que le montant de l'intérêt de retard ne peut être utilement critiqué au regard des stipulations combinées de l'article 14 de la convention européenne des droits de l'homme et de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à cette même convention.

•

- 1 -

24 juin 2002

2 5070109 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU

Responsable de rédaction : Christian LE BUHAN

Impression : ACTIS S.A.

Abonnement : 135,68 € TTC

Prix au N° : 3,05 € TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

L'intérêt de retard n'a pas la nature juridique d'une sanction.

Ce principe, qui découle de la rédaction même de l'article 1727 du code général des impôts, a été rappelé à plusieurs reprises (Cf. BOI 13 N-7-00) par le conseil constitutionnel, la cour de cassation et le conseil d'Etat.

Il a récemment été confirmé et précisé par le juge judiciaire et le juge administratif.

### **1. L'intérêt de retard n'a pas, même partiellement, le caractère d'une sanction**

Par un arrêt de principe du 9 octobre 2001 (Cass. Com. 9 octobre 2001, Bull IV, n°162, p.154, cf. annexe), la cour de cassation a rappelé que les intérêts de retard ne constituent pas des pénalités.

Dans un avis du 12 avril 2002 (n°239693, cf. annexe), le conseil d'Etat, interrogé sur le point de savoir si la part de l'intérêt de retard supérieure à l'intérêt légal avait le caractère d'une sanction (au sens du droit interne et des stipulations de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'homme), a consacré l'identité d'analyse entre le juge administratif et le juge judiciaire, rappelant que l'intérêt de retard visait essentiellement à réparer les préjudices de toute nature subis par l'Etat à raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations et précisant que « [la] circonstance [que le taux de l'intérêt de retard soit supérieur à celui de l'intérêt légal] ne [conférait] pas pour autant [à ce dernier] la nature d'une sanction dès lors que son niveau n'[était] pas devenu manifestement excessif au regard du taux moyen pratiqué par les prêteurs privés pour un découvert non négocié ».

### **2. Conséquences**

#### **a) L'intérêt de retard n'a pas à être motivé**

Par l'arrêt de principe précité, la cour de cassation, s'appuyant au cas particulier sur l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, a précisé que l'intérêt de retard, dès lors qu'il n'a pas le caractère d'une sanction, n'a pas à être motivé.

#### **b) L'intérêt de retard ne saurait être modulé par le juge judiciaire <sup>1</sup>**

La cour de cassation, commentant son arrêt de principe du 29 avril 1997 (Ferreira, Bull. IV, n° 110), indiquait dès son rapport d'activité pour 1997 (p. 254) que « les devoirs de contrôle du juge » concernaient les « diverses majorations n'ayant pas, comme les intérêts de retard, un caractère strictement indemnitaire ».

Plusieurs arrêts récents des cours d'appel de Paris, Chambéry, Rennes, Amiens, Angers, Colmar et Bordeaux (cf. annexe) ont confirmé cette analyse, jugeant expressément que l'intérêt de retard n'entraîne pas dans le champ d'application des stipulations de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'homme et ne pouvait de ce fait être modulé.

**En résumé, il résulte de ce qui précède que l'intérêt de retard doit être mis en œuvre au taux prévu par la loi :**

- sans qu'il soit besoin de prévoir une motivation spécifique, y compris pour la fraction qui excède le taux de l'intérêt légal ;
- ni que soit ouverte au juge judiciaire une possibilité de moduler ladite fraction en fonction de l'origine et de la gravité du retard.

---

<sup>1</sup> Le juge administratif ne se reconnaît pas, par principe, un quelconque pouvoir de modulation à l'égard des sanctions fiscales (cf. CE avis du 8 juillet 1998, n° 195 664 « FATTELL » et CE 8 mars 2002, n° 224 304 « SARL CLINIQUE MEDICALE DE MAZARGUES »).

**3. Le moyen tiré d'un taux d'intérêt de retard supérieur à celui des intérêts moratoires est inopérant au regard des stipulations combinées de l'article 14 de la convention européenne des droits de l'homme (non-discrimination) et de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à ladite convention (droit de propriété)<sup>2</sup>**

Dans son avis déjà cité du 12 avril 2002, le conseil d'Etat a considéré que les stipulations combinées de l'article 14 de la C.E.D.H. et de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à cette même convention étaient sans portée dans les rapports institués entre la puissance publique et un contribuable à l'occasion de l'établissement et du recouvrement de l'impôt.

Dès lors, l'existence d'un écart entre le taux de l'intérêt de retard et le taux d'intérêt légal ne constitue pas un moyen susceptible d'être accueilli.

**Annoter** : D.B. 13 N 1, n° 2 ; 13 N 3221, n° 5 ; BOI 13 N-7-00, n° 4.

Le Sous-directeur,  
Christian COMOLET-TIRMAN



---

<sup>2</sup> L'article 14 de la convention européenne des droits de l'homme pose un principe de non-discrimination dans la jouissance des droits et libertés reconnus par la C.E.D.H. et l'article 1er du premier protocole additionnel à ladite convention garantit le droit au respect des biens.

**ANNEXE**

**cour de cassation, arrêt du 9 octobre 2001 (Bull. IV, n°162, p. 154)**

« Sur le moyen unique, pris en sa seconde branche :

Vu l'article L. 57 du Livre des procédures fiscales ;

Attendu que pour statuer comme il l'a fait, le tribunal retient en outre que la notification de redressement est irrégulière dès lors qu'elle ne vise pas l'article 1727 du Code général des impôts instaurant des intérêts de retard au taux de 0,75 % par mois ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que les intérêts de retard ne constituent pas des pénalités et que, dès lors qu'ils sont dus de plein droit, la mention du texte qui les institue n'est pas requise lors de la notification du redressement, le Tribunal a violé le texte susvisé ;

PAR CES MOTIFS :

Casse et annule... »

**conseil d'Etat, avis du 12 avril 2002, (n° 239693)**

Vu, enregistré le 5 novembre 2001 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le jugement du 30 octobre 2001 par lequel le tribunal administratif de Pau, avant de statuer sur la demande de la société anonyme Financiere Labeyrie a décidé, par application des dispositions de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, de transmettre le dossier de cette demande au conseil d'Etat, en soumettant à son examen les questions suivantes :

1° La part des intérêts de retard réclamés aux contribuables sur le fondement des articles 1727 et 1729 du code général des impôts qui excède celle qui résulterait de l'application du taux de l'intérêt légal peut-elle être qualifiée de sanction au sens du droit interne et des stipulations de l'article 6 §1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ?

2° La circonstance que le taux des intérêts de retard est supérieur au taux de l'intérêt légal constitue-t-elle une discrimination au sens de l'article 14 de la même convention ?

Vu la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ensemble le premier protocole additionnel à cette convention ;

Vu le code général des impôts ;

Vu le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

le rapport de M. Derepas, Maître des Requêtes,

les conclusions de M. Sénors, Commissaire du gouvernement ;

REND L'AVIS SUIVANT :

1. Dans sa rédaction en vigueur issue de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, l'article 1727 du code général des impôts dispose : "Le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouvrés par la direction générale des impôts donnent lieu au versement d'un intérêt de retard qui est dû indépendamment de toutes sanctions. Cet intérêt n'est pas dû lorsque sont applicables les dispositions de l'article 1732 ou les sanctions prévues aux articles 1791 à 1825 F.

Le taux de l'intérêt de retard est fixé à 0,75 p. 100 par mois. Il s'applique sur le montant des sommes mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé."

L'intérêt de retard institué par ces dispositions 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. 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 au regard du taux moyen pratiqué par les prêteurs privés pour un découvert non négocié.

**2. Aux termes de l'article L. 207 du livre des procédures fiscales :**

"Lorsqu'une réclamation contentieuse est admise en totalité ou en partie, le contribuable ne peut prétendre à des dommages-intérêts ou à des indemnités quelconques, à l'exception des intérêts moratoires prévus par l'article L. 208." ;

qu'aux termes de l'article L. 208 du même code :

"Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt légal. (...)."

Aux termes de l'article 1er du premier protocole à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, lequel doit, en vertu de l'article 5 du même protocole, être regardé comme un article additionnel à cette convention :

"Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes."

Selon l'article 14 de la même convention :

"La jouissance des droits et libertés reconnus par la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation."

Si les stipulations combinées des articles précités de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et de son premier protocole additionnel peuvent être utilement invoquées pour soutenir que la loi fiscale serait à l'origine de discriminations injustifiées entre contribuables, elles sont en revanche sans portée dans les rapports institués entre la puissance publique et un contribuable à l'occasion de l'établissement et du recouvrement de l'impôt.

Dès lors, un moyen tiré de l'existence d'une différence de taux entre, d'une part, l'intérêt de retard institué par l'article 1727 du code général des impôts et, d'autre part, les intérêts moratoires mentionnés aux articles L. 207 et L. 208 du livre des procédures fiscales n'est pas susceptible d'être accueilli.

**cour d'appel de Paris, arrêt du 30 mars 2001 (n° 2000/04250, SCI NICKY)**

« Sur les intérêts de retard

Considérant que la SCI NICKY soutient que l'intérêt de retard de 0,75 % par mois soit 9 % par an, prévu aux articles 1727 et 1729 du Code Général des Impôts, constitue une amende pénale et à ce titre est contraire à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ; que cet intérêt sera écarté ou à tout le moins modulé ;

Que l'administration fiscale réplique que l'intérêt de retard de l'article 1727 du Code général des impôts ne présente aucun caractère répressif dès lors qu'il a pour unique objet de réparer le préjudice financier subi par le Trésor du fait de l'encaissement tardif de sa créance ; qu'il n'entre pas dans le champ d'application de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme ;

Considérant que l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du Code général des impôts n'a pas le caractère d'une sanction dès lors qu'il « est dû indépendamment de toutes sanctions » ; que seul est prohibé l'intérêt au taux usuraire, rien ne s'opposant à ce que les intérêts de retard soient supérieurs à l'intérêt légal dès lors qu'ils sont prévus ; que l'article 1727 du Code général des impôts qui fixe « le taux de l'intérêt de retard ... à 0,75 % par mois » est d'origine législative alors que le taux de l'intérêt dit légal est fixé par voie réglementaire ; qu'il n'y a donc pas lieu de dire que les intérêts de retard calculés par application de l'article 1727 du Code général des impôts constituent une pénalité en ce qu'ils sont supérieurs aux intérêts calculés sur la base du taux dit légal ;

Qu'en conséquence, les intérêts sont dus sans qu'il y ait lieu de faire droit à la demande de modulation ».

**cour d'appel de Chambéry, arrêt du 17 avril 2001 (n° 1999/00397, SARL CHERACOND FRANCE)**

« Sur les intérêts de retard

Les intérêts de retard prévus par l'article 1727 du CGI visent à réparer le préjudice résultant du retard apporté au paiement de sommes qui devaient revenir au Trésor Public.

L'application de ces dispositions n'est pas exclusive de celle du droit supplémentaire de 6 %.

Par ailleurs, les intérêts de retard ne relèvent pas du champ des garanties prévues par la CEDH et ils ne sont pas susceptibles de modulation ou de remise. »

**cour d'appel de Rennes, arrêt du 30 avril 2001 (n° 99/00624, Pierre LORCY)**

« Sur les intérêts de retard

Considérant qu'il est de jurisprudence que l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI n'a pas le caractère d'une sanction et qu'il ne constitue qu'une simple réparation pécuniaire, n'impliquant aucune appréciation du comportement du contribuable ;

Que l'administration fiscale objecte à bon droit qu'elle n'avait pas à motiver son application et qu'il n'y a pas lieu pour le juge à modulation, l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ne pouvant être invoqué en l'espèce. »

**cour d'appel d'Amiens, arrêt du 29 mai 2001 (n° 00/00947, Denis CHANTREUX)**

« Sur l'application de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'homme.

Attendu que M. CHANTREUX soutient que l'administration fiscale lui a appliqué des pénalités anormalement élevées qu'il appartient au juge de modérer en application de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'homme ;

Attendu que les dispositions de l'article 6-1 peuvent effectivement être invoquées pour sanctionner une décision qui fait application de pénalités sans respecter la règle du procès équitable ;

Que cependant en l'espèce les sommes réclamées à M. CHANTREUX n'ont pas le caractère de pénalités ; qu'il est en effet indiqué sur la notification de redressement : « Votre bonne foi n'étant pas mise en cause, seul l'intérêt de retard à 0,75 par mois prévu aux articles 1727 et 1728 du code général des impôts sera appliqué ; »

Que la bonne foi retenue est exclusive de toute idée de sanction ;

Que la contestation formulée par M. CHANTREUX n'est pas fondée. »

**cour d'appel d'Angers, arrêt du 6 juin 2001 (n°482, Epoux Bodard du Rousseau de Ferrières)**

« Il n'y a pas lieu de réduire les intérêts de retard dus par Monsieur et Madame Ferrières, au motif qu'ils seraient de bonne foi dans la mesure où les dispositions de l'article 1727 du Code général des impôts disposent que le versement de l'intérêt de retard est dû indépendamment de toute sanction ». ;

**cour d'appel de Colmar, arrêt du 14 juin 2001 (n°1999/03980, SA CEDAM)**

« Attendu qu'aux termes d'un arrêt rendu le 6 octobre 1998 et d'un arrêt subséquent du 18 mai 1999, la Cour de Cassation a jugé également que les intérêts de retard n'étaient pas des pénalités ; ils sont ainsi insusceptibles d'être appréciés juridictionnellement [comme] contraire à l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme ;

Attendu que ces intérêts sont destinés à compenser le préjudice causé par le retard dans le règlement, et que leur taux était inférieur en 1991, 1992 et 1993 au taux légal ;

Que des évolutions conjoncturelles ultérieures ne sont pas de nature à remettre en cause ce caractère indemnitaire et nécessairement forfaitaire. »

**cour d'appel de Bordeaux, arrêt du 2 juillet 2001 (n° 00/2974, Daniel LESCA)**

« Il convient de déterminer si les sommes exigées en application de l'article 1727 du code général des impôts, nonobstant leur qualification ou celle du chapitre dans lequel cet article figure, constituent en fait :

- des intérêts destinés à réparer forfaitairement le préjudice causé par le simple retard dans le paiement des droits qui sont dus,

- ou une sanction pénale dont le juge peut connaître du principe et du montant par application de l'article 6-1 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme.

En l'espèce, ces sommes s'élèvent à 0,75 % par mois soit 9 % par an, et ne présentent pas un caractère excessif au regard des taux moyens des crédits à court terme ou moyen terme sur le marché, du taux de l'inflation ; elles ont pour objet et effet dans ces conditions la simple réparation forfaitaire du préjudice causé au Trésor par le retard apporté au règlement des droits exigibles, indépendamment du comportement du contribuable ;

Elles ne correspondent pas aux critères retenus par la jurisprudence de la Convention Européenne des Droits de l'Homme pour définir une sanction pénale :

- qualification juridique de l'infraction en droit interne,
- nature de l'infraction
- nature et degré de la sévérité de la sanction,

Et le juge ne peut dès lors les modifier. »