



Publié le 17 mars 2025

Par **Mathieu Selva-Roudon**, avocat associé
et **Automne Ponce**, avocate

LPA Law

Majoration pour abus de droit et proportionnalité : le juge doit contrôler !

« Aux hommes de mauvaise foi, point d'indulgence », n'est-ce pas là la maxime que l'on cite lorsqu'on évoque l'origine de l'abus de droit ?

Par Mathieu Selva-Roudon, avocat associé, et Automne Ponce, avocate, LPA Law

A en croire ce principe, celui qui abuse de son droit devrait répondre des dommages qu'il cause à autrui sans qu'une once de compréhension ne lui soit accordée.

Une philosophie dont la Cour de cassation ne semble pas être adepte au vu de sa récente décision rendue le 12 février concernant l'application d'une majoration de 80 % lorsqu'un tel abus est commis².

Il s'agissait en l'espèce de la société les Hauts de l'Oumède, exerçant une activité de marchand de biens qui s'est vu notifier une proposition de rectification de l'administration fiscale remettant en cause le régime d'exonération conditionnée du droit de vente prévu à l'article 1115 du CGI³, après que celle-ci eut écarté, sur le terrain de l'abus de droit, la revente d'un immeuble. Par suite, la société a sollicité devant le juge judiciaire la modération de la majoration de 80 % pour abus de droit prévue à l'article 1729 du CGI.

La cour d'appel de Chambéry l'a rejetée, affirmant péremptoirement que la sanction fiscale était « proportionnée aux agissements commis », sans plus de motivation.

Saisie en dernier ressort, la Cour de cassation casse la décision de la cour d'appel pour manquement de base légale.

S'appuyant sur l'article 6 § 1, de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, la Cour rappelle qu'un recours de pleine juridiction doit être ouvert au contribuable pour permettre au juge de se prononcer sur le principe, mais également sur le montant de la pénalité fiscale.

Partant de ce constat, la Cour conclut que lorsqu'il est saisi d'une demande en ce sens, le juge judiciaire doit impérativement vérifier que la pénalité fiscale est proportionnée au comportement du contribuable dans les circonstances de l'espèce, ce qu'au cas présent, la cour d'appel avait omis de contrôler.

Par cette décision, la haute juridiction, d'une part, réaffirme que le juge judiciaire dispose d'un pouvoir effectif de modulation de la sanction fiscale⁴ et, d'autre part, impose une personnalisation concrète de la sanction fiscale en fonction du cas d'espèce.

Une approche qui vise à garantir une répression équitable, en adaptant la sanction à la gravité du comportement du contribuable. Elle permet de sanctionner moins fortement les contribuables négligents dont l'abus serait d'une gravité moindre par rapport à ceux ayant commis des actes plus répréhensibles sur ce terrain.

Une position qui contraste cependant avec à celle du Conseil d'Etat qui, appliquant une logique de stricte légalité, a toujours refusé d'admettre un pouvoir de modulation de ladite sanction par le juge administratif⁵. Il considère en effet que la proportionnalité est garantie par la loi elle-même.

Si la présente décision ne concerne en l'espèce que la majoration applicable en matière d'abus de droit, il est à se demander si une telle exigence de proportionnalité s'appliquerait aux autres majorations prévues par l'article 1729 du CGI, telles que la majoration pour manœuvre frauduleuse ou encore pour manquement délibéré, voire à l'ensemble des pénalités fiscales existantes.

Une réponse qui devrait se limiter aux seules majorations lourdes de 40 % et 80 % en ce que la Cour considère déjà que la jurisprudence « Ferreira⁶ », qui consacre le pouvoir de modulation du juge judiciaire, s'applique à l'ensemble des sanctions fiscales ayant le caractère d'une « punition » pour le contribuable⁷, et sachant que la Cour européenne des droits de l'homme a déjà jugé que la majoration de 10 % n'avait pas de caractère « pénal » au sens de l'article 6 § 18.

Ainsi, l'obligation pour le juge de contrôler la proportionnalité de la sanction fiscale au regard du comportement du contribuable apparaît comme une garantie essentielle des droits et libertés fondamentaux. Reste à savoir si cette logique sera un jour reprise par le juge administratif, ou si la divergence entre les deux juridictions perdurera.

1. Traduction de la maxime latine « Malitii non est indulgendum ».

2. Cass. com., 12 février 2025, n° 23-14.047.

3. Code général des impôts.

4. Cass. com., 29 avr. 1997, n° 95-20.001, Ferreira.

5. Par exemple, CE, avis, 5 avril 1996, n° 176611, Section, Houdmond ou CE, avis, 8 juil. 1998, n° 195664.

6. Cass. com., 29 avr. 1997, n° 95-20.001, Ferreira.

7. Cass. com. 22 février 2000, n° 488 P, Ferrière.

8. CEDH, 3 juin 2003, Req. 54559/00, Jean Morel c/ France.