

Stéphane AUSTRY - Avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre, Professeur associé à l'École de Droit de la Sorbonne

NOUVEAUX CAHIERS DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL N° 44 - JUIN 2014

Droits et libertés - Principes de droit pénal et de procédure pénale

Principe de nécessité et de proportionnalité des peines (décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014)

À l'occasion du contrôle de la conformité à la Constitution d'une majoration applicable à la contribution supplémentaire à l'apprentissage prévue par l'article 230 H du CGI, le Conseil constitutionnel a formulé une réserve d'interprétation qui rappelle les exigences auxquelles il subordonne la conformité du cumul de sanctions fiscales au principe de proportionnalité des peines.

L'article 230 H du CGI prévoit qu'à défaut d'acquittement de la contribution ou en cas d'acquittement insuffisant, le montant de la contribution doit être versé au comptable public, « majoré de l'insuffisance constatée ». La disposition impose ainsi aux entreprises qui ne se sont pas acquittées de la contribution supplémentaire à l'apprentissage dans les temps de verser son montant majoré de 100 %. Le Conseil constitutionnel a estimé que cette majoration de 100 % n'avait pas par elle-même pour effet de présenter un caractère manifestement disproportionné, confirmant ainsi une jurisprudence désormais bien établie par laquelle il admet que dès lors qu'elle est calculée par référence au montant des droits éludés, une sanction fiscale peut être fixée à un taux de 100 % sans méconnaître les exigences constitutionnelles⁽¹⁾.

Toutefois, le Conseil constitutionnel avait déjà eu l'occasion de préciser que « *lorsque deux sanctions prononcées pour un même fait sont susceptibles de se cumuler, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* »⁽²⁾. Or, la majoration de la contribution ici en cause n'est pas exclusive de l'application d'autres sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires, qu'il s'agisse de sanctions pour retard de paiement (comme la majoration de 5 % prévue par l'article 1731 du CGI) ou des majorations prévues par les articles 1728 et 1729 du CGI pour défaut de déclaration ou pour inexactitude ou omission dans la déclaration.

Faisant application de la ligne jurisprudentielle désormais bien établie selon laquelle le principe d'un tel cumul de sanctions n'est pas, en lui-même, contraire au principe de proportionnalité des peines sous réserve, toutefois, lorsque deux sanctions prononcées pour un même fait sont susceptibles de se cumuler, que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues, le Conseil constitutionnel a validé la conformité au principe de proportionnalité des peines de la majoration de 100 % en l'assortissant d'une réserve d'interprétation selon laquelle « *il appartient donc aux autorités administratives compétentes de veiller au respect de cette exigence* », lorsqu'elles seront conduites à appliquer cette majoration concomitamment à d'autres sanctions.

Principes généraux applicables aux droits et libertés constitutionnellement garantis

Sécurité juridique – Validations législatives (décision n° 2013-366 QPC du 14 février 2014)

Comme on le sait, le Conseil constitutionnel a progressivement encadré les conditions dans lesquelles le législateur peut procéder à la validation par la loi d'impositions déjà acquittées, en les alignant sur celles applicables à la validation d'actes administratifs. De telles validations n'étaient en effet possibles que si cinq conditions cumulatives étaient remplies⁽³⁾ :

- Poursuite d'un but d'intérêt général suffisant ;
- Respect des décisions de justice passée en force de chose jugée ;
- Respect du principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions ;
- Absence de méconnaissance par l'acte validé de règle ou principe à valeur constitutionnelle, sauf à ce que le but d'intérêt général visé par la validation soit lui-même de valeur constitutionnelle ;

À l'occasion de la QPC dont il était saisi sur la conformité à la Constitution de l'article 50 de la loi du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 par laquelle ont été validées les délibérations de syndicats mixtes qui avaient institué, avant l'intervention de la loi de finances pour 2008 ayant expressément prévu cette possibilité, le versement transport, le Conseil constitutionnel a fait évoluer les conditions dans lesquels il exerce son contrôle sur les lois de validation et les lois rétroactives en général.

S'inspirant de la terminologie adoptée par la Cour européenne des droits de l'homme de Strasbourg, le Conseil constitutionnel substitue à la référence à un « *intérêt général suffisant* » par celle suivant laquelle l'atteinte aux droits des personnes résultant de la loi de validation soit justifiée par un « *motif impérieux d'intérêt général* ». Ce faisant, le Conseil constitutionnel a sans doute entendu souligner que le contrôle des lois de validation qu'il assure sur le fondement de l'article 16 de la Déclaration de 1789 a la même portée que le contrôle assuré par la Cour de Strasbourg sur le fondement des exigences qui résultent de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme.

Faisant application de ces principes, le Conseil a, en l'espèce, jugé conforme à la Constitution cette loi de validation.

S'agissant de l'existence d'un motif impérieux d'intérêt général, le Conseil a ainsi jugé que « *le législateur a entendu mettre un terme à des années de contentieux relatives aux délibérations des syndicats mixtes instituant le "versement transport" et qu'il a également entendu éviter une multiplication des réclamations fondées sur la malfaçon législative révélée par les arrêts précités de la Cour de cassation et tendant au remboursement d'impositions déjà versées et mettre fin au désordre qui s'en est suivi dans la gestion des organismes en cause* » (cons. 6). Le motif impérieux d'intérêt général réside donc dans la volonté de remédier à une incertitude juridique et à éviter les nombreuses réclamations en résultant.

Égalité - Égalité devant les charges publiques

Proportionnalité par rapport aux facultés contributives (décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014)

La taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision, codifiée à l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée, est assise sur les sommes versées par les annonceurs, pour la diffusion de leurs messages publicitaires, aux redevables concernés ou aux régisseurs de messages publicitaires, ainsi que sur les « *sommes versées directement ou indirectement par les opérateurs de communications électroniques aux redevables concernés, ou à des personnes en assurant l'encaissement, à raison des appels téléphoniques à revenus partagés, des connexions à des services télématiques et des envois de messages qui sont liés à la diffusion de leurs programmes, à l'exception des programmes servant une grande cause nationale ou d'intérêt général* ». Ces dispositions étaient critiquées devant le Conseil constitutionnel au motif qu'elles méconnaissaient le principe d'égalité devant les charges publiques, en ce que la taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision est due par les éditeurs de services de télévision à raison de sommes qu'ils ne perçoivent pas, si bien que ces règles d'établissement de l'assiette de la taxe aboutissent à une imposition qui excède les facultés contributives des redevables et qui est confiscatoire

L'exigence selon laquelle une imposition ne saurait présenter un caractère confiscatoire sans porter atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques est apparue depuis longtemps dans la jurisprudence constitutionnelle, comme le relevait de manière détaillée le commentaire aux cahiers de la décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012⁽⁴⁾. Cette exigence a été réaffirmée avec éclat par la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 par laquelle le Conseil constitutionnel a considéré que, pour l'appréciation des revenus au titre du calcul du plafonnement de l'ISF en fonction des revenus annuels perçus par un contribuable, il ne pouvait retenir « des sommes qui ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année ».

Le Conseil constitutionnel avait déjà jugé conformes à la Constitution des dispositifs fiscaux introduisant des mécanismes de taxation forfaitaire⁽⁵⁾ ou même mettant à la charge d'un contribuable une imposition assise sur des revenus perçus par d'autres personnes ⁽⁶⁾. Mais, dans ces deux précédents, ces dispositifs fiscaux étaient justifiés par la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, qui constitue un objectif à valeur constitutionnelle. En revanche, dans sa décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013 relative à l'article 30 de la loi de finances rectificative pour 2013 qui avait précisément pour objet de modifier les dispositions de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée, le Conseil constitutionnel a censuré un dispositif similaire à la disposition contestée en l'espèce. À cette occasion le Conseil constitutionnel avait jugé que « *l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource ; que s'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs* »⁽⁷⁾.

Faisant application de ces principes à la situation qui lui était soumise, le Conseil constitutionnel a jugé « *qu'en posant le principe de l'assujettissement, dans tous les cas, des éditeurs de services de télévision, quelles que soient les circonstances, au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur a méconnu les exigences précitées* » et il a donc déclaré contraires à la Constitution les dispositions en cause de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée.

Question prioritaire de constitutionnalité (QPC) - Portée des décisions dans le temps

Effets produits par la décision abrogée : confirmation de la limitation aux impositions contestées mais seulement pour celles qui ont été « définitivement acquittées » (décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014)

Par sa décision n° 2013-351 QPC du 25 octobre 2013, le Conseil constitutionnel avait pour la première fois précisé que, en matière fiscale, les déclarations d'inconstitutionnalité ne pouvaient être invoquées, pour le passé, que par les contribuables qui avaient pris la précaution de contester les impositions auxquelles ils avaient été assujettis avant la date de publication de la décision du Conseil constitutionnel.

Cette solution est réaffirmée par la décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014 par laquelle le Conseil constitutionnel déclare contraire à la Constitution une partie des dispositions de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée relative à la taxe due par les éditeurs de services de télévision. Comme dans la décision du 25 octobre 2013, le Conseil constitutionnel fait également référence à la notion de contestation des impositions avant la date de publication de sa décision pour préciser les effets de la remise en cause pour le passé de cette déclaration d'inconstitutionnalité. Mais le considérant de la décision est toutefois plus développé que celui de la décision du 25 octobre 2013 puisqu'il est précisé que la déclaration d'inconstitutionnalité « *ne peut être invoquée à l'encontre des impositions définitivement acquittées et qui n'ont pas été contestées avant cette date* ».

Cette référence inédite à la notion d'impositions définitivement acquittées a sans doute pour objet d'apporter une solution à l'hypothèse dans laquelle un litige naîtrait en matière fiscale d'impositions mises à la charge d'un contribuable postérieurement à la déclaration d'inconstitutionnalité mais pour un fait générateur d'imposition antérieur à la décision du Conseil constitutionnel, et à la date duquel les dispositions déclarées inconstitutionnelles n'avaient donc pas encore été abrogées.

Comme nous l'avons relevé⁽⁸⁾, il s'agit d'une question d'une grande importance pratique en matière fiscale, puisque l'administration fiscale dispose du pouvoir de réparer les omissions ou insuffisances d'impositions dans un délai de reprise de ces impositions fixé en principe par l'article L. 186 du LPF à 6 ans à compter de la date du fait générateur de l'impôt, mais qui est réduit à 3 ans notamment en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés ou de taxes sur le chiffre d'affaires. L'exercice par l'administration de ce droit de reprise se traduit par la mise en œuvre de procédures qui sont susceptibles d'aboutir à la mise en recouvrement d'impositions supplémentaires ainsi que d'intérêts de retard et même de pénalités si les agissements du contribuable le justifient. C'est seulement après cette décision de mise en recouvrement, qui intervient généralement plusieurs années après celle du fait générateur de l'impôt, que les impositions supplémentaires et pénalités ainsi mises à sa charge peuvent être contestés par le contribuable par la voie contentieuse.

Il était sans doute clair que la déclaration d'inconstitutionnalité de pénalités fiscales fait par elle-même obstacle à ce que ces pénalités soient mises à la charge du contribuable, car le principe d'application immédiate de la loi plus douce, que le Conseil d'État juge applicable même sans texte sur le fondement de l'article 8 de la Déclaration de 1789, ferait probablement en tout état de cause obstacle à ce que les dispositions plus sévères déclarées inconstitutionnelles soient appliquées. Mais en ce qui concerne les impositions supplémentaires notifiées au contribuable, la réponse était beaucoup moins évidente, puisque les dispositions fiscales méconnues par le contribuable étaient toujours en vigueur à la date du fait générateur de l'impôt, et l'administration, qui ne peut renoncer au bénéfice de la loi fiscale, est donc tenue de les appliquer. Dans une telle hypothèse, en effet, aucune contestation d'impositions supplémentaires qui ne lui ont pas encore été notifiées ne pouvant par construction être introduite par le contribuable à la date de la décision du Conseil constitutionnel, ce dernier se trouverait privé du bénéfice de la déclaration d'inconstitutionnalité sans aucune justification.

Il est donc logique, ainsi que l'a jugé le Conseil constitutionnel, de ne subordonner l'invocation de la déclaration d'inconstitutionnalité à la condition que les impositions soient contestées que dans l'hypothèse où ces impositions ont été définitivement acquittées avant la date de la décision. Il résulte corrélativement de cette précision, selon nous, que l'autorité qui s'attache à la chose jugée par le Conseil constitutionnel fera obstacle à ce que des impositions soient, postérieurement à la décision du Conseil constitutionnel, mises à la charge d'un contribuable par l'administration sur le fondement de dispositions déclarées inconstitutionnelles, même si ces dispositions étaient en vigueur à la date du fait générateur de l'impôt.

Revue doctrinale

REVUE DOCTRINALE - ARTICLES PORTANT SUR LES DÉCISIONS DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL - 29 DÉCEMBRE 2012 - 2012-662 DC - LOI DE FINANCES POUR 2013

– Oliva, Éric. « L'appréciation du caractère confiscatoire ou excessif de l'impôt par le Conseil constitutionnel », *Revue française de droit administratif*, novembre-décembre 2013, n° 6, p. 1273-1290.

11 AVRIL 2013 - 2013-666 DC - LOI VISANT À PRÉPARER LA TRANSITION VERS UN SYSTÈME ÉNERGÉTIQUE SOBRE ET PORTANT DIVERSES DISPOSITIONS SUR LA TARIFICATION DE L'EAU ET SUR LES ÉOLIENNES

– Trébulle, François-Guy. « Droit de l'environnement (septembre 2012-octobre 2013) : autour de la Charte de l'environnement », *Recueil Dalloz*, 16 janvier 2014, n° 2, p. 104-107.

28 JUIN 2013 - 2013-330 QPC - MME NICOLE B. [DÉCHARGE DE PLEIN DROIT DE L'OBLIGATION DE PAIEMENT SOLIDAIRE DE CERTAINS IMPÔTS]

– Négrin, Olivier. « [Note sous décision n° 2013-330 QPC] », *Revue française de droit constitutionnel*, 1^{er} janvier 2014, n° 97, p. 149-154.

20 SEPTEMBRE 2013 - 2013-340 QPC - M. ALAIN G. [ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT SUR LE REVENU DES INDEMNITÉS DE LICENCIEMENT OU DE MISE À LA RETRAITE]

– Stankiewicz, Lukasz. « Le Conseil constitutionnel met fin à la discrimination fiscale des indemnités transactionnelles de rupture du contrat de travail. *Revue française de droit constitutionnel* », 1^{er} janvier 2014, n° 97, p. 154-157.

4 DÉCEMBRE 2013 - 2013-679 DC - LOI RELATIVE À LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE ET LA GRANDE DÉLINQUANCE ÉCONOMIQUE ET FINANCIÈRE

– Bonis-Garçon, Évelyne. « Critère de fixation du montant maximum de la peine encourue par une personne morale », *Droit pénal*, février 2014, n° 2, p. 50-51.

– Botton, Antoine. « Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière. [Chronique de droit spécial des affaires] », *Revue pénitentiaire et de droit pénal*, octobre-décembre 2013, n° 4, p. 930-933.

– Robert, Jacques-Henri. « Casuistique autour de la déloyauté des procédures fiscales », *Droit pénal*, février 2014, n° 2, p. 38-40.

– Touillier, Marc. « Le Conseil constitutionnel à la recherche de la juste proportion dans la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », *Lettre Actualités Droits-Libertés du CREDOF*, 2 janvier 2014.

19 DÉCEMBRE 2013 - 2013-682 DC - LOI DE FINANCEMENT DE LA SÉCURITÉ SOCIALE POUR 2014

– Joannard-Lardant, Emmanuel. « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal : À propos de Cons. const., 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 », *Revue de droit fiscal*, 6 mars 2014, n° 10, p. 12-23.

– Prétot, Xavier. « LFSS pour 2014 : présentation générale », *La Semaine juridique. Social*, 14 janvier 2014, n° 1-2, p. 21-28.

– Serizay, Bruno. « Vive la protection sociale libre », *La Semaine juridique. Social*, 14 janvier 2014, n° 1-2, p. 29-33.

29 DÉCEMBRE 2013 - 2013-685 DC - LOI DE FINANCES POUR 2014

– « Plafonnement de l'ISF : invalidations de la prise en comptes des revenus latents attachés aux contrats d'assurance vie. [CE, 20 décembre 2013, n° 371157] », *Revue de droit fiscal*, 9 janvier 2014, n° 1-2, p. 6-7.

– Fouquet, Olivier. « Abus de droit : la sécurité juridique rédactionnelle : À propos de la censure des articles 96 et 100 de la loi de finances pour 2014 », *Revue de droit fiscal*, 9 janvier 2014, n° 1-2, p. 8-9.

– Laval, Jean-Pierre. « La fin ne justifie pas toujours les moyens ! », *La Gazette du Palais*, 16 au 18 février 2014, n° 47-49, p. 3-4.

– Mortier, Renaud ; Desbuquois, Jean-François ; Guilmois, Laurent. « Fiscalité du patrimoine : chronique de l'année 2013 », *Revue de droit fiscal*, 6 mars 2014, n° 10, p. 47-60.

– Vasseur, Jean-Louis ; Palma, Danielle Da. « Censure par le Conseil constitutionnel des dispositions de la loi de finances 2014 validant rétroactivement les contrats d'emprunts toxiques pour omission ou erreur de TEG : de nouvelles chances pour la négociation », *La Semaine juridique. Administrations et collectivités territoriales*, 3 février 2014, n° 5, p. 25-27.

28 JANVIER 2014 - 2013-361 QPC - CONSORTS P. DE B. [DROITS DE MUTATION POUR LES TRANSMISSIONS À TITRE GRATUIT ENTRE ADOPTANTS ET ADOPTÉS]

– Azincourt, Jean-Didier. « Statut fiscal non discriminatoire de l'adopté simple : un examen de constitutionnalité réussi pour l'article 786 du code général des impôts ! », *Droit de la famille*, mars 2014, n° 3, p. 36-38.

ARTICLES THÉMATIQUES - DROIT DES AFFAIRES

– Sordino, Marie-Christine. « Spécificités de l'application du principe de personnalité des peines en matière économique », *Recueil Dalloz*, 27 février 2014, n° 8, p. 531-535.

DROIT FISCAL / FINANCES PUBLIQUES

– Aladjidi, Frédéric. « Conformité à la Constitution de l'assujettissement des éditeurs s'autodistribuant tant au volet éditeur qu'au volet distributeur de la taxe sur les services de télévision. [CE, 5 février 2014, n° 373258] », *Revue de droit fiscal*, 20 mars 2014, n° 12, p. 80-83.

– Aladjidi, Frédéric. « Conformité à la Constitution de la non-déductibilité pour défaut de déclaration des commissions et autres rémunérations versées à des tiers. [CE, 5 février 2014, n° 371352] », *Revue de droit fiscal*, 20 mars 2014, n° 12, p. 84-86.

– Aladjidi, Frédéric. « Taxe additionnelle à la CVAE : conformité à la Constitution de la détermination des redevables. [CE, 5 février 2014, n° 371396] », *Revue de droit fiscal*, 20 mars 2014, n° 12, p. 78-80.

– Jeannard, Sébastien. « Aperçu rapide des récentes décisions du Conseil constitutionnel en matière fiscale », *Revue française de finances publiques*, février 2014, n° 125, p. 237-244.

– Mangiavillano, Alexandre. « Le caractère excessif de l'impôt », *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, janvier 2014, n° 1, p. 121-136.

– Mazzocchi, Vincent. « Intérêt financier dans les lois de validation et jurisprudence constitutionnelle : un difficile équilibre », *Droit administratif*, mars 2014, n° 3, p. 24.

(1) Décision n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012, cons. 7 ; décision n° 2013-341 QPC du 27 septembre 2013, cons. 7.

(2) Décision n° 2012-266 QPC du 20 juillet 2012, cons. 9 ; décision n° 2013-341 QPC du 27 septembre 2013, cons. 8.

(3) Décision n° 2006-544 DC du 14 décembre 2006, cons. 18 et 19.

(4) Voir notamment p. 18 à 20 du commentaire aux Cahiers.

(5) Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011.

(6) Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010.

(7) Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, cons. 29.

(8) Sur ce point, voir nos observations dans S. Austry, « QPC fiscale et effets des décisions dans le temps », Cahiers du Conseil constitutionnel, n° 33.

