

Chronique de droit économique et fiscal

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

NOUVEAUX CAHIERS DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL 2016, N° 50, P. 147

DROITS ET LIBERTÉS

Principes de droit pénal et de procédure pénale

Champ d'application des principes de l'article 8 de la Déclaration de 1789 (décision n° 2015-479 QPC du 31 juillet 2015)

Dans l'affaire soumise au Conseil constitutionnel sous le n° 2015-479 QPC était en cause la conformité à la Constitution de dispositions du code général des impôts et du code du travail prévoyant qu'un donneur d'ordre peut dans certaines conditions être tenu solidairement responsable avec le contribuable qui a fait l'objet d'un procès-verbal pour délit de travail dissimulé au paiement des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que des pénalités et majorations dus par celui-ci. La requérante faisait notamment grief à ces dispositions de méconnaître les principes de présomption d'innocence, d'individualisation et de proportionnalité des peines.

Toutefois, pour que ces principes puissent être utilement invoqués à l'appui d'une QPC, encore faut-il que la mesure critiquée constitue à l'égard de la personne tenue solidairement responsable du paiement des impôts et taxes une « sanction ayant le caractère d'une punition » au sens de la jurisprudence constitutionnelle. Or, le Conseil constitutionnel réserve cette qualification aux seules mesures ayant exclusivement un caractère punitif : même lorsqu'elles présentent une dimension dissuasive ou répressive, des mesures qui ont également un objet autre que punitif, qu'il s'agisse de mesures de nature fiscale⁽¹⁾ ou encore de dispositifs visant à réparer le préjudice financier subi par l'État⁽²⁾, ne constituent pas des sanctions ayant le caractère d'une punition.

Cette solution avait déjà été appliquée par le Conseil constitutionnel pour des dispositifs instituant une solidarité de paiement pour une amende fiscale : c'est ainsi que dans sa décision n° 2010-90 QPC du 21 janvier 2011, le Conseil constitutionnel a estimé inopérant l'invocation de l'article 8 de la Déclaration de 1789 à l'égard de dispositions du CGI qui prévoient la responsabilité solidaire des dirigeants pour le paiement de l'amende encourue par les sociétés qui distribuent des revenus à des personnes dont elles ne révèlent pas l'identité. Le Conseil avait alors estimé que dès lors d'une part que la solidarité est fondée sur un critère objectif (en l'espèce la nature des fonctions exercées par les dirigeants au moment du fait générateur de la sanction), que d'autre part, elle n'est pas subordonnée à la preuve d'une faute du responsable solidaire et, enfin, qu'elle constitue une garantie pour le recouvrement de la créance de l'État, la mesure en question ne constitue pas une sanction ayant un caractère de punition.

La même solution est ici appliquée par le Conseil constitutionnel qui relève pour écarter la nature de sanction de la solidarité instituée par les dispositions critiquées que l'objet de ces mesures est de constituer « une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public et de celle des organismes de protection sociale ». Le commentaire de la décision apporte la précision selon laquelle « le fait que les sommes exigibles et pour lesquelles la solidarité de paiement est instituée correspondent, au moins pour partie, à des sanctions ayant le caractère de punition dans le chef du redevable principal, ne pouvait constituer un argument en faveur d'une qualification identique de la solidarité de paiement sur ces sommes ». La jurisprudence restrictive du Conseil constitutionnel sur la notion de « sanction ayant le caractère de punition » est donc confirmée⁽³⁾.

Principe de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines (décision n° 2015-481 QPC du 17 septembre 2015)

Les dispositions du paragraphe IV de l'article 1736 du CGI ont pour objet de sanctionner le défaut de déclaration d'un compte bancaire à l'étranger, le montant de l'amende étant fixé à 1 500 ou 10 000 euros d'amende par compte non déclaré selon que l'État ou le territoire dans lequel le compte est ouvert a ou non conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires.

Il était soutenu non seulement que cette amende méconnaissait le principe de proportionnalité des peines, dès lors que l'amende, fixée en valeur absolue, n'était pas établie en proportion des sommes figurant sur le compte non déclaré, que le principe d'individualisation dès lors que

le juge ne disposait pas du pouvoir d'en moduler le montant.

Une partie de la doctrine avait émis des doutes sur la conformité aux principes de proportionnalité et d'individualisation des peines des sanctions forfaitaires, c'est-à-dire fixées en valeur absolue⁽⁴⁾ et non en proportion d'un montant correspondant au manquement commis par le contribuable. S'il avait déjà examiné la conformité au principe de proportionnalité des peines de sanctions fixées à un montant forfaitaire, en jugeant de telles sanctions soit conformes⁽⁵⁾, soit contraires⁽⁶⁾ à ce principe, le Conseil constitutionnel ne s'était en effet jamais expressément prononcé sur la conformité au principe d'individualisation des peines de telles sanctions.

Pour juger conforme au principe de proportionnalité des peines les sanctions ici critiquées, le Conseil constitutionnel a jugé que « le législateur a, s'agissant du manquement à une obligation déclarative poursuivant l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, instauré des sanctions dont la nature est liée à celle de l'infraction et qui, même par le cumul d'amendes qu'elles permettent, ne sont pas manifestement disproportionnées à la gravité des faits qu'il entend réprimer » (cons. 6). Comme le relève le commentaire de la décision « le Conseil a donc pris en considération à la fois le montant de ces amendes forfaitaires et la nature de cette sanction financière, qui a pour objet de réprimer une omission objective et permet de poursuivre l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ». Autrement dit, l'appréciation du Conseil constitutionnel quant à la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines ne repose pas exclusivement sur le rapprochement du montant de la sanction et de l'enjeu financier lié au manquement sanctionné, mais prend également en considération l'objet de la sanction : le Conseil constitutionnel serait ainsi plus enclin à juger proportionnée une sanction d'un montant élevé lorsqu'elle est justifiée par l'objectif de lutte contre la fraude fiscale.

En ce qui concerne le principe d'individualisation des peines, il était reproché à la disposition contestée de prévoir une sanction automatique sans ménager de pouvoir de modulation du juge de l'impôt. Le Conseil constitutionnel avait déjà écarté des griefs similaires mais toujours dans l'hypothèse de sanctions proportionnelles s'inscrivant soit dans une échelle de sanctions « alternatives »⁽⁷⁾, soit dans une échelle de sanctions « cumulatives »⁽⁸⁾. Si le même raisonnement avait également été appliqué par le Conseil constitutionnel à des sanctions proportionnelles « à barreau unique »⁽⁹⁾, c'est-à-dire qui ne sont pas inscrites dans une gradation, contrairement aux sanctions « alternatives » ou « cumulatives », le Conseil ne s'était jamais prononcé sur la pertinence de ce grief en ce qui concerne des sanctions forfaitaires.

Pour juger que les dispositions contestées ne méconnaissent pas ce principe, le Conseil constitutionnel a estimé d'une part que les amendes forfaitaires instituées par les dispositions contestées s'inscrivent dans une « échelle de sanctions » dès lors que la loi aurait elle-même assuré « la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés en prévoyant deux montants forfaitaires distincts, selon que l'État ou le territoire dans lequel le compte est ouvert a ou non conclu une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires » et, d'autre part, « que, pour chaque sanction prononcée, le juge décide après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, en fonction de l'une ou l'autre des amendes prononcées, soit de maintenir l'amende, soit d'en dispenser le contribuable s'il estime que ce dernier n'a pas manqué à l'obligation de déclaration de l'existence d'un compte bancaire à l'étranger », si bien que le juge disposerait ainsi de la possibilité de « proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ». Selon le commentaire de cette décision, « le fait que le plein contrôle du juge conduise seulement à une alternative de maintien de l'amende ou de dispense de celle-ci ne pose pas de difficulté dans la mesure où le manquement qui est sanctionné est une simple formalité objective, de déclaration de l'existence d'un compte bancaire à l'étranger ». Il serait sans doute néanmoins hâtif de déduire a contrario de ce commentaire que le principe d'individualisation des peines pourrait être méconnu lorsqu'une sanction forfaitaire s'applique à un manquement qui repose sur une appréciation subjective portée sur le comportement du contribuable.

Liberté et responsabilité

Application du principe de responsabilité en matière de solidarité de paiement d'un impôt (décision n° 2015-479 QPC du 31 juillet 2015)

Si dans sa décision n° 2015-479 QPC, dans laquelle était en cause le dispositif de solidarité de paiement d'un impôt, le Conseil constitutionnel a écarté comme inopérant les griefs tirés de l'article 8 de la Déclaration de 1789, il a en revanche relevé d'office la question de la conformité de ces mêmes dispositions au principe de responsabilité qui découle de l'article 4 de la même déclaration.

On sait en effet que le Conseil constitutionnel a déduit de ces dispositions « qu'en principe, tout fait quelconque de l'homme qui cause à autrui un dommage oblige celui par la faute duquel il est arrivé à le réparer », tout en admettant que le principe de responsabilité « ne fait pas obstacle à ce que le législateur aménage, pour un motif d'intérêt général, les conditions dans lesquelles la responsabilité peut être engagée ». Le Conseil estime ainsi que, dans ce cadre, le législateur peut apporter au principe de responsabilité « des exclusions ou des limitations à condition qu'il n'en résulte pas une atteinte disproportionnée aux droits des victimes d'actes fautifs ainsi qu'au droit à un recours juridictionnel effectif qui

La confrontation à ce principe de dispositifs instaurant une solidarité de paiement avait déjà été admise par le Conseil constitutionnel ⁽¹¹⁾ , mais le Conseil constitutionnel n'avait pas alors formalisé son raisonnement. C'est ce qu'il fait ici en jugeant qu'en matière de responsabilité solidaire, « la loi peut instituer une solidarité de paiement dès lors que les conditions d'engagement de cette solidarité sont proportionnées à son étendue et en rapport avec l'objectif poursuivi par le législateur » (cons. 9). Faisant application de ces principes au régime de solidarité fiscale du donneur d'ordre en cas de travail dissimulé du sous-traitant, le Conseil constitutionnel juge que cette disposition ne porte pas une atteinte disproportionnée au principe de responsabilité en relevant notamment que la responsabilité du donneur d'ordre est limitée, les sommes dues par ce dernier au Trésor public et aux organismes de protection sociale étant déterminées « à due proportion de la valeur des travaux réalisés, des services fournis, du bien vendu et de la rémunération en vigueur dans la profession ». Le Conseil précise toutefois, par une réserve d'interprétation, que le donneur d'ordre doit pouvoir contester la régularité de la procédure, le bien-fondé et l'exigibilité des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que les pénalités et majorations mis à la charge du sous-traitant.

ÉGALITÉ

Égalité devant les charges publiques

Conditions de conformité du versement anticipé d'un prélèvement sur des revenus non réalisés (Décision n° 2015-483 QPC du 17 septembre 2015)

Dans sa décision n° 2015-483 QPC, le Conseil constitutionnel a été conduit à se prononcer sur la conformité au principe d'égalité devant les charges publiques de l'assujettissement aux prélèvements sociaux au fil de l'eau de la part correspondant aux produits des fonds en euros des bons ou contrats d'assurance-vie en unités de compte ou « contrats multi-supports » (règle introduite par la loi de finances pour 2011 et codifiée à l'article L. 136-7, II 3 ° a du code de la sécurité sociale). Il était soutenu que cette taxation au fil de l'eau méconnaîtrait les capacités contributives du contribuable, dès lors qu'elle porte sur des produits qui ne sont pas définitivement acquis par le contribuable à la date de la taxation.

Cette critique pouvait sembler difficile à écarter par le Conseil constitutionnel, car ce dernier avait déjà jugé que l'assiette des revenus pris en compte au titre du calcul du plafonnement de l'ISF méconnaissait l'exigence de prise en compte des facultés contributives en intégrant des intérêts et produits capitalisés, des bénéfices distribuables de sociétés financières et des plus-values ou gains ayant fait l'objet d'un sursis ou d'un report d'imposition, alors qu'il s'agit de « 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 »⁽¹²⁾ . Précisément en ce qui concerne le cas particulier des produits de fonds en euros des contrats d'assurance-vie « multi-supports », le Conseil constitutionnel a confirmé en 2013 sa jurisprudence de 2012 en jugeant contraire à l'autorité de la chose jugée par sa décision de 2012 des dispositions prévoyant « d'intégrer dans les revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune et des impôts sur le revenu certains revenus des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance-vie, alors que ces sommes ne correspondent pas à des bénéfices ou revenus que le contribuable a réalisés ou dont il a disposé au cours de la même année »⁽¹³⁾ .

Après avoir constaté que le fait générateur de l'imposition intervient au jour de l'inscription des produits des fonds en euros au contrat, alors qu'à cette date les produits ne sont pas définitifs, le Conseil rejette néanmoins la critique d'inconstitutionnalité, en relevant, d'une part, le contribuable n'a pas à décaisser les sommes nécessaires au paiement de l'impôt puisqu'elles sont prélevées sur les produits provisoirement inscrits au contrat, et, d'autre part, que, même si la loi taxe un revenu qui n'est pas définitivement acquis à la date du fait générateur (les produits ne sont définitivement acquis qu'au jour du dénouement, par rachat ou par décès), l'imposition finalement due est seulement assise sur les produits qu'il a retiré du contrat, la loi prévoyant un mécanisme de restitution du trop-versé d'impôt applicable dès lors que le revenu définitif est inférieur aux produits déjà imposés. C'est donc en définitive parce que, contrairement au cas du plafonnement de l'ISF, les revenus non réalisés sont simplement pris en considération pour le versement anticipé de l'imposition qui sera finalement calculée sur la base du revenu effectivement réalisé que le Conseil constitutionnel juge la disposition conforme au principe d'égalité devant les charges publiques.

Mais le Conseil tire toutefois toutes les conséquences de ce raisonnement en prenant en considération la situation particulière des contribuables titulaires de contrats d'assurance-vie multi-supports dont une partie des produits inscrits en compte ne correspond pas au gain global du contrat, qui sont donc conduits à acquitter, sur la durée du contrat, une imposition supérieure à celle finalement due. Dans cette hypothèse, le Conseil constitutionnel que le préjudice financier subi par ces contribuables doit être compensé : il formule donc une réserve d'interprétation en jugeant que le contribuable doit pouvoir prétendre au bénéfice d'intérêts moratoires au taux de l'intérêt légal sur l'excédent qui lui est reversé « pour la période s'étant écoulée entre l'acquiescement de l'imposition excédentaire et la date de restitution de l'excédent d'imposition ».

Revue doctrinale

Chronique droit économique et fiscal

Articles relatifs aux décisions du Conseil constitutionnel

5 décembre 2014

2014-434 QPC

Société de laboratoires de biologie médicale Bio Dômes Unilabs SELAS [Tarif des examens de biologie médicale]

-- Martucci, Francesco. « Le Conseil constitutionnel déclare compatible avec la Constitution la tarification d'actes de biologie médicale (Cons. const., 5 décembre 2014, SELA, décision n° 2014-434 QPC) » in : « Chronique Régulation », *Concurrences : revue des droits de la concurrence*, avril-juin 2015, n° 2015-2, p. 192-194.

26 juin 2015

2015-473 QPC

Époux P. [Imposition des dividendes au barème de l'impôt sur le revenu -- Conditions d'application de l'abattement forfaitaire]

-- Pando, Annabelle. « Revue des QPC fiscales de l'été », *Les Petites Affiches*, 15 et 16 septembre 2015, n° 184-185, p. 4-8.

2015-474 QPC

Société ICADE [Imposition des plus-values latentes afférentes à des actifs éligibles à l'exonération postérieurement à l'option pour le régime des SIIC]

-- Pando, Annabelle. « Revue des QPC fiscales de l'été », *Les Petites Affiches*, 15 et 16 septembre 2015, n° 184-185, p. 4-8.

17 juillet 2015

2015-475 QPC

Société Crédit Agricole SA [Règles de déduction des moins-values de cession de titres de participation

Modalités d'application]

-- Pando, Annabelle. « Revue des QPC fiscales de l'été », *Les Petites Affiches*, 15 et 16 septembre 2015, n° 184-185, p. 4-8.

Articles thématiques

Droit fiscal / Finances publiques

-- Blanluet, Gauthier ; Austry, Stéphane ; Ayrault, Ludovic. « Encadrement de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale » in : « L'influence croissante de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur la fiscalité des entreprises : manifestations et enjeux. Actes du 28^e colloque du CEFEP, organisé le 24 juin 2015 », *Revue de droit fiscal*, 24 septembre 2015, n° 39, p. 22-28.

-- Collet, Martin ; Crépey, Édouard ; Robert, Stéphanie. « Capacité contributive de l'entreprise et imposition confiscatoire. In : L'influence croissante de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur la fiscalité des entreprises : manifestations et enjeux. Actes du 28^e colloque du CEFEP, organisé le 24 juin 2015 », *Revue de droit fiscal*, 24 septembre 2015, n° 39, p. 29-34.

-- Daïmallah, Hakim. « La péréquation entre les collectivités territoriales dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *Revue française de finances publiques*, septembre 2015, n° 131, p. 303-328.

-- Delaunay, Benoît ; Martin, Philippe ; Vallée, Laurent. « Sécurité juridique, rétroactivité et garantie des droits » in : « L'influence croissante de la

-- Nicolazo de Barmon, Marie-Astrid ; Austry, Stéphane. « Le juge de l'impôt peut-il décider de lui-même qu'une loi n'est pas conforme à la Constitution ? [Conclusions sous CE, 16 janvier 2015, n° 386031] », *Revue de droit fiscal*, 9 juillet 2015, n° 28, p. 72-78.

-- Pando, Annabelle. « Revue des QPC fiscales de l'été », *Les Petites Affiches*, 15 et 16 septembre 2015, n° 184-185, p. 4-8.

(1) Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, Loi de finances pour 1985, cons. 27 à 29 ; Décision n° 2010-84 QPC du 13 janvier 2011, *SNC Eiffage construction Val de Seine* (Cotisation « 1 % » logement).

(2) Décision n° 2011-124 QPC du 29 avril 2011, *Mme Catherine B.* (Majoration de 10 % pour retard de paiement de l'impôt).

(3) Pour un appel récent à un assouplissement de la notion de sanctions, voir Jérôme Turot, « Indispensable prescription », *DF42/15*, c.628.

(4) Voir notamment D. Gutmann, « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales », *DF13/15*, c.233.

(5) Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000, cons. 59 ; Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, cons. 43.

(6) Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, Loi de finances pour 1998, cons. 39.

(7) Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, *Société SERAS II* (Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi), cons. 9 ; Décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011, *M. César S. et autre* (Majoration fiscale de 40 % après mise en demeure), cons. 6.

(8) Décision n° 2011-220 QPC du 10 février 2012, *M. Hugh A.* (Majoration fiscale de 40 % pour non déclaration de comptes bancaires à l'étranger ou de sommes transférées vers ou depuis l'étranger), cons. 5.

(9) Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, *Mme Irène L.* (Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers), cons. 5 ;

Décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014, *SAS Labeyrie* (Majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage), cons. 10. (10)

Décisions n° 2010-2 QPC du 11 juin 2010, *Mme Vivianne L.* (Loi dite « anti-Perruche »), cons. 11 et n° 2010-8 QPC du 18 juin 2010, *Époux L.* (Faute inexcusable de l'employeur), cons. 10.

(11) Décision n° 2014-415 QPC du 26 septembre 2014, *M. François F.* (Responsabilité du dirigeant pour insuffisance d'actif).

(12) Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, Loi de finances pour 2013, cons. 95.

(13) Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances pour 2014, cons. 12.