

**Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012**

*Mme Irène L.*

*(Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers)*

Le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel le 24 mai 2012 (décision n° 357796 du 23 mai 2012) une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par Mme Irène L. et portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de la disposition du 1 du I de l'article 1736 du code général des impôts (CGI).

Par la décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, le Conseil constitutionnel a déclaré cette disposition conforme à la Constitution.

**I. – Disposition contestée**

Aux termes du 1 du I de l'article 1736 du CGI : « *Entraîne l'application d'une amende égale à 50 % des sommes non déclarées le fait de ne pas se conformer aux obligations prévues à l'article 240 et au 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B. L'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission, soit spontanément, soit à la première demande de l'administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite* ».

La disposition contestée institue donc une amende fiscale destinée à sanctionner le non-respect de plusieurs obligations de déclaration de versement mises à la charge de personnes identifiées par le législateur comme des « tiers déclarants ».

**A. – Les obligations déclaratives imposées aux tiers déclarants**

Le 1 de l'article 240 du CGI, appliqué dans l'affaire à l'origine de la présente QPC, met à la charge « *des personnes physiques qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des tiers des commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations, honoraires occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations* », une obligation déclarative des sommes versées qui vont, par voie de conséquence, être comptabilisées comme des

revenus pour leurs bénéficiaires. Cette obligation déclarative imposée au tiers déclarant doit permettre à l'administration d'effectuer des recoupements entre les déclarations souscrites en application du 1 de l'article 240 du CGI et les déclarations de revenus ou de résultats des bénéficiaires des diverses sommes mentionnées par ce même article.

Le 1 de l'article 242 *ter* du même code impose aux personnes qui assurent le paiement des revenus de capitaux mobiliers ainsi que des produits des bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature de déclarer l'identité et l'adresse des bénéficiaires, ainsi que, par nature de revenus, le détail du montant imposable et du crédit d'impôt, le revenu brut soumis à un prélèvement libératoire et le montant dudit prélèvement et le montant des revenus exonérés.

L'article 242 *ter* B du même code oblige les personnes qui assurent la mise en paiement des revenus distribués par un fonds de placement immobilier à déclarer l'identité et l'adresse des bénéficiaires et le détail du montant imposable.

## **B. – La sanction du non-respect des obligations déclaratives**

Antérieurement à la réforme des pénalités fiscales opérée par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, les manquements aux obligations déclaratives prévues par l'article 240 du CGI et les manquements à celles prévues par l'article 242 *ter* donnaient lieu à l'application de deux sanctions différentes. L'obligation prévue par l'article 242 *ter* B ayant été créée par la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005, sa sanction a toujours été celle prévue par les dispositions contestées devant le Conseil constitutionnel.

S'agissant des déclarations des commissions et honoraires, les dispositions des articles 238 et 1770 *quater* du CGI prévoyaient, respectivement et alternativement, la réintégration des sommes en question au résultat imposable ou, lorsque le régime fiscal auquel était soumise la partie versante ne le permettait pas, l'application d'une amende fixe ne pouvant être inférieure à 25 % des sommes non déclarées.

S'agissant des déclarations de revenus de capitaux mobiliers, les dispositions de l'article 1768 *bis* du CGI prévoyaient l'application d'une amende égale à 80 % des sommes non déclarées.

À l'occasion de la réforme des pénalités fiscales opérée par l'ordonnance précitée, ces dispositifs ont fait l'objet d'une harmonisation. D'une part,

l'ordonnance a abrogé l'article 238 du CGI prévoyant la non-déductibilité des sommes non déclarées. D'autre part, elle a institué, au 1 du I de l'article 1736 du CGI, une amende égale à 50 % des sommes non déclarées en cas de méconnaissance des obligations déclaratives susmentionnées. Le nouveau régime de sanction de ce défaut de déclaration est entré en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2006.

## **II. – L'examen de constitutionnalité de la disposition contestée**

Selon la requérante, la disposition du 1 du I de l'article 1736 du CGI méconnaissait les principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines garantis par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Par la décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, le Conseil constitutionnel a rejeté ce grief et déclaré la disposition contestée conforme à la Constitution.

### **A. – La jurisprudence constitutionnelle**

Le Conseil constitutionnel, depuis sa décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982<sup>1</sup>, assimile les sanctions fiscales aux sanctions administratives et leur applique le régime constitutionnel applicable à toute sanction ayant le caractère d'une punition.

En conséquence, s'appliquent aux pénalités fiscales les principes de proportionnalité (la peine doit être proportionnée à l'infraction) et d'individualisation des peines (le juge doit pouvoir exercer son office au regard de la situation de l'intéressé), corollaires du principe de nécessité.

#### **1. – L'exigence de proportionnalité des peines**

L'exigence de la proportionnalité des peines découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789, selon lequel « *la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires* ». Ce principe est applicable aux sanctions fiscales, ainsi que l'a précisé le Conseil dans sa décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987<sup>2</sup> censurant une sanction manifestement disproportionnée :

« 16. *Considérant qu'en prescrivant que l'amende fiscale encourue en cas de divulgation du montant du revenu d'une personne en violation des dispositions*

---

<sup>1</sup> Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33 et 34.

<sup>2</sup> Décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987, *Loi de finances pour 1988*, cons. 12 à 17.

*de l'article L. 111 du livre des procédures fiscales sera, en toute hypothèse, égale au montant des revenus divulgués, l'article 92 de la loi de finances pour 1988 édicte une sanction qui pourrait, dans nombre de cas, revêtir un caractère manifestement disproportionné. »*

Le Conseil, dans sa décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997<sup>3</sup>, a également censuré une sanction fiscale manifestement disproportionnée. S'agissant du nouvel article 1740 *ter* A du CGI sanctionnant d'une amende de 100 F toute omission ou inexactitude dans la facturation et d'une amende de 10 000 F le défaut de présentation d'une facture, le Conseil a jugé que, nonobstant les garanties de procédure dont elle était assortie, cette disposition pouvait, « dans nombre de cas, donner lieu à l'application de sanctions manifestement hors de proportion avec la gravité de l'omission ou de l'inexactitude constatée, comme d'ailleurs avec l'avantage qui en a été retiré », et il l'a déclarée inconstitutionnelle.

En revanche, dans la même décision du 30 décembre 1997, le Conseil a validé la sanction de la délivrance d'une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle par une amende égale à 50 % du montant de la facture. Il a estimé, alors que les requérants faisaient grief à cet article de ne permettre aucune marge d'appréciation quant au montant de la sanction, que « *le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au manquement* » et « *qu'il n'a pas méconnu, ce faisant, les exigences de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* »<sup>4</sup>.

Selon la même logique, dans sa décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003<sup>5</sup>, le Conseil constitutionnel a considéré, à propos de l'amende administrative de 100 euros prévue par l'article 1665 *bis* du CGI, en cas de demandes formulées sur la base de renseignements inexacts en vue d'obtenir le paiement d'un acompte de prime pour l'emploi, « *qu'en fixant l'amende à 100 euros, soit 40 % du montant de l'acompte indûment perçu, lorsque la mauvaise foi de l'intéressé est établie, le législateur n'a pas prévu une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des manquements constatés.* »

Dans son contrôle de l'adéquation de la sanction à l'infraction, le Conseil n'exerce qu'un contrôle de l'erreur manifeste. Ainsi, a-t-il eu l'occasion de rappeler dans le cadre du contrôle *a priori*, comme dans celui du contrôle *a posteriori*, que « *si la nécessité des peines attachées aux infractions relève du pouvoir d'appréciation du législateur, il incombe au Conseil constitutionnel de*

<sup>3</sup> Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, cons. 39.

<sup>4</sup> *Ibid.*, cons. 40.

<sup>5</sup> Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 8 à 13.

*s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue* »<sup>6</sup>.

## **2. – L'exigence d'individualisation des peines**

Avant la reconnaissance de sa pleine valeur constitutionnelle, ce principe, qui découle implicitement mais nécessairement du principe de nécessité des peines, avait été utilisé à plusieurs reprises par le Conseil constitutionnel, notamment dans ses décisions n° 78-97 DC du 27 juillet 1978<sup>7</sup> et n° 80-127 DC du 20 janvier 1981<sup>8</sup>.

C'est dans sa décision du 22 juillet 2005 sur la loi précisant le déroulement de l'audience d'homologation de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (plaider-coupable) que le Conseil a consacré « *le principe d'individualisation des peines qui découle de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789* »<sup>9</sup>. Le Conseil constitutionnel a notamment souligné que ce principe s'impose dans le silence de la loi<sup>10</sup>.

La décision du 9 août 2007 rendue à propos des « peines planchers » a confirmé ce rattachement constitutionnel à l'article 8 de la Déclaration de 1789 précité<sup>11</sup>. À cette occasion, le Conseil a considéré que « *le principe d'individualisation des peines, qui découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789, ne saurait faire obstacle à ce que le législateur fixe des règles assurant une répression effective des infractions ; qu'il n'implique pas davantage que la peine soit exclusivement déterminée en fonction de la personnalité de l'auteur de l'infraction* ». Il en a déduit que, compte tenu de la gravité des éléments retenus, l'instauration de peines minimales d'emprisonnement prononcées par la juridiction ne méconnaît pas le principe de la nécessité et de l'individualisation des peines.

En tout état de cause, le principe d'individualisation des peines n'est pas un principe absolu ; il doit être concilié avec des exigences de valeur constitutionnelle comme la sauvegarde de l'ordre public ou la nécessaire répression des crimes et délits. De même, le Conseil a déjà souligné dans le

<sup>6</sup> Par ex., décision n° 2010-604 DC du 25 février 2010, *Loi renforçant la lutte contre les violences de groupes et la protection des personnes chargées d'une mission de service public*, cons. 14 ; n° 2010-66 QPC du 26 novembre 2010, *M. Thibaut G. (Confiscation des véhicules)*, cons. 4.

<sup>7</sup> Décision n° 78-97 DC du 27 juillet 1978, *Loi portant réforme de la procédure pénale sur la police judiciaire et le jury d'assises*, cons. 4.

<sup>8</sup> Décision n° 80-127 DC du 20 janvier 1981, *Loi renforçant la sécurité et protégeant la liberté des personnes*, cons. 15 et 16.

<sup>9</sup> Décision n° 2005-520 DC du 22 juillet 2005, *Loi précisant le déroulement de l'audience d'homologation de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité*, cons. 3.

<sup>10</sup> Décision n° 2007-553 DC du 3 mars 2007, *Loi relative à la prévention de la délinquance*, cons. 28.

<sup>11</sup> Décision n° 2007-554 DC du 9 août 2007, *Loi renforçant la lutte contre la récidive des majeurs et des mineurs*, cons. 13.

passé le fait « *qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle nécessairement de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, avec le principe énoncé par son article 8, aux termes duquel : "La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée" »<sup>12</sup>.*

À ce titre, la jurisprudence constitutionnelle admet la constitutionnalité d'amendes fiscales à taux unique que le juge ne peut pas moduler, dès lors qu'elles respectent certaines conditions.

En effet, saisi de deux QPC relatives aux majorations fiscales de 40% prévues par les articles 1728 et 1729 du CGI (en cas respectivement de non-déclaration après mise en demeure et de mauvaise foi du contribuable), le Conseil, par deux décisions du 17 mars 2011<sup>13</sup>, a déclaré les articles en cause conformes à la Constitution, dans les termes quasiment similaires dans les deux décisions :

*« 5. Considérant (...) que le principe d'individualisation des peines (...) implique que la majoration des droits, lorsqu'elle constitue une sanction ayant le caractère d'une punition, ne puisse être appliquée que si l'administration, sous le contrôle du juge, l'a expressément prononcée en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce ; qu'il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression efficace des infractions (...);*

*« 7. Considérant que la disposition contestée institue une sanction financière dont la nature est directement liée à celle de l'infraction ; que la loi a elle-même assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés ; que le juge décide, dans chaque cas, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de lui substituer un autre taux parmi ceux prévus par les autres dispositions de l'article 1728 s'il l'estime légalement justifié, soit de ne laisser à la charge du contribuable que les intérêts de retard, s'il estime que ce dernier ne s'est pas abstenu de souscrire une déclaration ou de déposer un acte dans le délai légal ; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ; que le taux de 40 % n'est pas manifestement*

<sup>12</sup> Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, cons. 52.

<sup>13</sup> Décisions n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, *Société SERAS II (Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi)* et n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011, *M. César S. et autre (Majoration fiscale de 40 % après mise en demeure)*.

*disproportionné* ».

Les amendes à taux unique et fixe ne sont donc pas pour cette seule raison inconstitutionnelles.

Cette solution est également celle de la Cour européenne des droits de l'homme qui, sur le fondement de l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, a contrôlé la conventionnalité des systèmes de sanctions fiscales. Dans son arrêt *Segame S.A. c. France* rendu le 7 juin 2012 (requête n° 4837/06), la Cour de Strasbourg a jugé, après avoir cité les considérants précités des décisions du Conseil constitutionnel du 17 mars 2011 (§ 38), que l'article 1761 du CGI, prévoyant une amende à taux fixe et unique de 25 % des droits éludés en cas de non-versement de la taxe sur les métaux précieux n'était pas contraire aux stipulations de l'article 6 § 1 :

*« 58. Le grief de la requérante porte sur le fait qu'en l'espèce les juridictions administratives n'avaient pas le pouvoir de moduler l'amende fiscale, en l'absence de disposition légale le permettant.*

*« 59. La Cour observe tout d'abord que la loi elle-même proportionne dans une certaine mesure l'amende à la gravité du comportement du contribuable, puisque celle-ci est fixée en pourcentage des droits éludés, dont en l'espèce la requérante a pu amplement discuter l'assiette (cf. mutatis mutandis Valico S.r.l. c. Italie (déc.), n° 70074/01, CEDH 2006 III). La Cour admet par ailleurs, comme le souligne le Gouvernement, le caractère particulier du contentieux fiscal impliquant une exigence d'efficacité nécessaire pour préserver les intérêts de l'État et observe, en outre, que ce contentieux ne fait pas partie du noyau dur du droit pénal au sens de la Convention (cf. mutatis mutandis Jussila c. Finlande [GC], no 73053/01, § 43, CEDH 2006 XIII). Elle considère enfin que le taux de l'amende, fixé à 25% par l'ordonnance du 7 décembre 2005, n'apparaît pas disproportionné (Malige précité, § 49 ; a contrario et mutatis mutandis Mamidakis c. Grèce, n° 35533/04, § 48, 11 janvier 2007 et Grifhorst c. France, no 28336/02, § 105, 26 février 2009).*

*« 60. Dès lors, en l'absence d'arbitraire, la Cour conclut qu'il n'y a pas eu en l'espèce violation de l'article 6 § 1. »*

## **B. – L'application à l'espèce**

Après avoir rappelé les exigences constitutionnelles invoquées (cons. 3), en reprenant la rédaction de décisions passées, comme celles du 17 mars 2011

précitées, le Conseil a mis en lumière l'objet de la disposition contestée. Ce faisant, il a tenu à souligner que les déclarations de versement dont le défaut est sanctionné sont indispensables à l'administration pour procéder aux recoupements nécessaires au contrôle du respect, par les bénéficiaires des versements qui y sont mentionnés, de leurs obligations fiscales (cons. 4). La fiabilité de la taxation des revenus dépend tout particulièrement de l'exhaustivité des données déclarées par les tiers déclarants.

S'agissant du principe d'individualisation des peines, la requérante faisait valoir que les dispositions contestées ne tiennent pas compte de l'hypothèse dans laquelle, même si le tiers déclarant ne s'est qu'imparfaitement acquitté de son obligation déclarative, les bénéficiaires des rémunérations versées ont déclaré, au titre de leurs propres obligations déclaratives, les sommes reçues. Dans cette hypothèse, force est de constater que le Trésor public ne subit aucun préjudice du fait du manquement du tiers déclarant.

Cependant l'argumentation de la requérante était défectueuse et ce, à deux égards. D'abord, il est indifférent que le Trésor public subisse ou non un préjudice financier du fait du manquement du tiers déclarant à l'obligation de déclaration. Il est loisible au législateur de mettre à la charge des personnes physiques ou morales des obligations déclaratives dans le but de faciliter la lutte contre la fraude fiscale qui est un objectif de valeur constitutionnelle<sup>14</sup>. En second lieu, le principe de personnalité des peines n'impose pas de faire dépendre le prononcé d'une sanction à l'encontre du tiers déclarant, non seulement de son propre comportement, mais aussi de celui du bénéficiaire des sommes versées. Au surplus, le comportement du tiers déclarant est pris en compte dans le cadre du dispositif prévu par la disposition contestée, puisque la seconde phrase du 1 du I de l'article 1736 du CGI précise, ainsi qu'on l'a déjà vu, que « *l'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission, soit spontanément, soit à la première demande de l'administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite* ».

Par suite, le Conseil a rejeté le grief en deux temps. D'abord, il a pris en considération le fait qu'en adoptant le 1 du I de l'article 1736 du CGI, le législateur a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle. Ensuite, il a jugé que le législateur « *a proportionné la sanction en fonction de la gravité des manquements réprimés appréciée à raison de l'importance des sommes non déclarées* » (cons. 5).

---

<sup>14</sup> Décision n° 2001-457 DC du 27 décembre 2001, *Loi de finances rectificative pour 2001*, cons. 6.



S'agissant du principe de proportionnalité, qui traditionnellement s'apprécie à l'aune de la nature et de la gravité du comportement que le législateur cherche à réprimer, le Conseil a jugé « *que le taux de 50 % retenu n'est pas manifestement disproportionné* » (cons. 5).

Le 1 du I de l'article 1736 du CGI a donc été jugé conforme à l'article 8 de la Déclaration de 1789. En l'absence d'autre atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, il a été déclaré conforme à la Constitution.