

Décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014

SAS Labeyrie

(Majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 20 décembre 2013 par le Conseil d'État (décision n° 372333 du 20 décembre 2013) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la SAS Labeyrie, portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit « *du premier alinéa du paragraphe V de l'article 230 H du code général des impôts (CGI), en tant que par ses cinq derniers mots il prévoit une majoration égale à l'insuffisance constatée* ».

Dans sa décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014, le Conseil constitutionnel a déclaré les dispositions contestées conformes à la Constitution, tout en assortissant cette déclaration d'une réserve d'interprétation.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et contexte des dispositions contestées

Inséré dans le CGI par l'article 27 de la loi n° 2009-1437 du 24 novembre 2009 relative à l'orientation et à la formation professionnelle tout au long de la vie, l'article 230 H instaure la contribution supplémentaire à l'apprentissage (CSA). Cet article a été modifié par divers textes¹, sans que n'évolue le premier alinéa du paragraphe V de cet article, seule disposition attaquée.

La contribution supplémentaire à l'apprentissage remplace la modulation des taux de taxe d'apprentissage incitant à employer plus d'apprentis². Actuellement, l'article 230 H prévoit que cette contribution supplémentaire à la taxe d'apprentissage est due par les entreprises d'au moins 250 salariés redevables de la taxe d'apprentissage et employant moins de 4 % de salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage et de jeunes en

¹ Article 10 de l'ordonnance n° 2010-420 du 27 avril 2010 portant adaptation de dispositions résultant de la fusion de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique, article 23 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, article 155 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, article 22 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, article 60 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013

² Cette modulation résultait de l'article 225 du code général des impôts, modifié en dernier lieu par l'article 16 de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l'égalité des chances.

volontariat international ou bénéficiant d'une convention de formation (« quota alternance » ou « quota CSA »)³. Il s'agit d'un dispositif incitatif à destination des entreprises portant sur l'embauche de salariés sous contrat de professionnalisation ou d'apprentissage et de jeunes en volontariat international ou bénéficiant d'une convention de formation.

Cette contribution est assise sur les rémunérations retenues pour l'assiette de la taxe d'apprentissage en application des articles 225 et 225 A du CGI⁴. Liquidée au taux de 0,1 % en 2009, elle a aujourd'hui un taux différencié selon l'effectif de l'entreprise et selon la proportion de salariés répondant aux critères d'exonération, ce qui permet de moduler la contribution en fonction des efforts de l'entreprise. De la même manière, la progression annuelle du nombre de salariés ayant de tels contrats dans leur entreprise peut permettre une exonération de contribution lorsqu'un accord collectif a été conclu en ce sens.

Cette imposition fait l'objet, de la même manière que la taxe d'apprentissage, d'une liquidation par l'entreprise elle-même.

Le premier alinéa du paragraphe V de l'article 230 H, contesté en l'espèce, prévoit qu'à défaut d'acquittement de la contribution ou en cas d'acquittement insuffisant au 1^{er} mars de l'année suivant celle du versement des salaires, 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 %. Ce versement s'effectue alors dans les conditions prévues par le paragraphe III de l'article 1678 *quinquies* du code général des impôts qui dispose : « *Le versement de la taxe d'apprentissage prévu à l'article 228 bis est effectué auprès du comptable public compétent, accompagné du bordereau établi selon un modèle fixé par l'administration, et déposé au plus tard le 30 avril de l'année qui suit celle du versement des rémunérations* ».

B. – Origine de la QPC et question posée

La SAS Labeyrie a fait l'objet d'un contrôle sur le versement de la contribution supplémentaire à l'apprentissage au titre de l'année 2012 (salaires 2011) en application de l'article L. 6252-4-1 du code du travail⁵. À la suite d'une

³ En 2009, ce seuil est égal à 3 % de l'effectif annuel moyen de l'entreprise calculé dans les conditions définies à l'article L. 1111-2 du code du travail au cours de l'année de référence. Ce seuil est arrondi à l'entier inférieur. La loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 remplace le seuil de 3 % par celui de 4 %, et la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 le porte à 5 % à compter des rémunérations versées en 2015.

⁴ Dans sa rédaction antérieure à l'article 60 (V) de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.

⁵ « *Sans préjudice des prérogatives de l'administration fiscale résultant de l'article 230 H du code général des impôts, les agents chargés du contrôle de la formation professionnelle continue en application de l'article*

procédure contradictoire, le contrôle a donné lieu à une première décision du préfet de la région Aquitaine, à l'encontre de laquelle la société a formé un recours gracieux. Le préfet ayant rejeté cette demande et mis à la charge de la société la contribution supplémentaire de taxe d'apprentissage ainsi qu'une majoration du même montant pour ne pas avoir versé la contribution dans les délais, la société a saisi le tribunal administratif de Pau d'une demande tendant à l'annulation de la décision du préfet portant sur la majoration de 100 % de la contribution supplémentaire à l'apprentissage due. La QPC a été transmise au Conseil d'État à l'occasion de ce litige, puis renvoyée au Conseil constitutionnel.

La société requérante soutient que le premier alinéa du paragraphe V de l'article 230 H du CGI, en tant qu'il prévoit, en l'absence de versement ou en cas de versement insuffisant de la contribution supplémentaire à l'apprentissage au 1^{er} mars de l'année suivant celle du versement des salaires une majoration du montant de la contribution égale à l'insuffisance constatée, méconnaît le principe de légalité des délits et des peines ainsi que les principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines.

II. – Examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

A. – La qualification de la majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage

Selon la société requérante, les dispositions contestées méconnaissent le principe de légalité des délits et des peines, ainsi que les principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines consacrés par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, 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* ».

Si le Conseil constitutionnel accepte de contrôler, au regard de ces exigences, les sanctions administratives⁶, et en particulier les sanctions fiscales, il ne considère

L. 6361-5 du présent code sont habilités à contrôler les informations déclarées par les entreprises aux organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage mentionnés aux articles L. 6242-1 et L. 6242-2 au titre de la contribution supplémentaire à l'apprentissage prévue à l'article 230 H du code général des impôts, selon les procédures et sous peine des sanctions prévues au chapitre II du titre VI du livre III de la présente partie. Aux fins de ce contrôle, les entreprises remettent à ces agents tous documents et pièces justifiant le respect de leur obligation. – À défaut, les entreprises versent au comptable public, par décision de l'autorité administrative, les sommes mentionnées à la seconde phrase du V de l'article 230 H du code général des impôts. Ce versement est recouvré conformément à l'article L. 6252-10 du présent code ».

⁶ Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33 et 34.

pas pour autant que toute majoration d'une imposition est de ce seul fait une sanction ayant le caractère d'une punition.

Ainsi, n'est pas considérée comme une sanction ayant le caractère d'une punition la majoration de 10 % en cas de retard de paiement des impositions versées aux comptes du Trésor⁷.

Dans sa décision n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012, le Conseil constitutionnel a jugé que les majorations pour retard de paiement de la redevance pour création de locaux à usage de bureaux dans la région Île-de-France (1 % du montant à acquitter par mois de retard à compter de l'avis de notification) ont « *pour objet la compensation du préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif de la redevance et ne revêt(ent) donc pas le caractère d'une punition* »⁸.

En revanche, dans cette même décision, examinant les dispositions relatives à la « *majoration de la redevance dans la limite d'un plafond lorsque " l'infraction " aux dispositions législatives ou réglementaires aura consisté en l'absence d'acquittement de tout ou partie de ladite redevance* », il a considéré que « *la majoration de cette même redevance en cas d'infraction aux dispositions législatives ou réglementaires relatives à l'acquittement de la redevance, qui tend à sanctionner les personnes ayant éludé le paiement de la redevance, a le caractère d'une punition* »⁹.

S'agissant de la majoration de 100 % de la redevance due pour un stationnement régulier appliquée à l'occupant sans droit ni titre du domaine public fluvial, le Conseil a considéré « *qu'en instituant cette majoration, le législateur a entendu dissuader toute personne d'occuper sans autorisation le domaine public fluvial et réprimer les éventuels manquements à cette interdiction ; que, par suite, une telle majoration constitue une sanction ayant le caractère d'une punition au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789* »¹⁰.

Toute majoration encourue en cas de retard ou d'insuffisance de paiement n'est donc pas, de ce fait, qualifiée de « sanction ayant le caractère d'une punition ». Ainsi, dans sa décision n° 2010-84 QPC du 13 janvier 2011, le Conseil juge qu'au regard de ses caractéristiques, la cotisation majorée que doivent acquitter les entreprises n'ayant pas procédé ou insuffisamment procédé aux

⁷ Décision n° 2011-124 QPC du 29 avril 2011, *Mme Catherine B. (Majoration de 10 % pour retard de paiement de l'impôt)*, cons. 3.

⁸ Décision n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012, *Société Unibail Rodamco (Majorations de la redevance pour création de locaux à usage de bureaux en Île-de-France)*, cons. 6.

⁹ *Ibid*, cons. 4 et 6.

¹⁰ Décision n° 2013-341 QPC du 27 septembre 2013, *M. Smaïn Q. et autre (Majoration de la redevance d'occupation du domaine public fluvial pour stationnement sans autorisation)*, cons. 5.

investissements prévus par l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation (« 1 % logement ») n'est pas une sanction ayant le caractère d'une punition¹¹.

La contribution supplémentaire à l'apprentissage est une imposition qui, par certains aspects, se rapproche de ce point de vue de la cotisation « 1 % logement ». Toutefois, la majoration de cette contribution vise bien à réprimer les personnes redevables de la contribution et qui ont liquidé de manière erronée ou qui ont éludé tout ou partie de leur paiement dans le délai prescrit, et à dissuader les personnes de commettre de telles erreurs de liquidation ou de paiement de l'imposition.

Le Conseil constitutionnel a donc considéré que les dispositions prévoyant cette majoration n'étaient pas des dispositions réparant un retard de paiement¹² ou des dispositions à caractère incitatif mais qu'elles avaient le caractère d'une punition (cons. 4).

B. – L'examen des griefs soulevés par la société requérante

1.– Le grief tiré de la méconnaissance du principe de légalité des délits et des peines

Le principe de légalité des délits et des peines implique que les infractions et les peines dont elles sont assorties soient prévues par la loi, de manière suffisamment précise : « *Le législateur tient de l'article 34 de la Constitution, ainsi que du principe de légalité des délits et des peines qui résulte de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, l'obligation de fixer lui-même le champ d'application de la loi pénale et de définir les crimes et délits en termes suffisamment clairs et précis* »¹³.

En l'espèce, le manquement qui est puni est prévu par la loi, en des termes qu'on ne peut qualifier d'ambigus : l'absence de versement ou le versement incomplet du montant de la contribution supplémentaire à l'apprentissage due pour l'année écoulée au 1^{er} mars de l'année suivante.

S'agissant du principe de la légalité des peines, en l'espèce, la peine encourue est également définie de façon précise : une majoration appliquée à l'insuffisance constatée à cette date et dont le taux correspond à 100 % de l'imposition non acquittée. Le Conseil constitutionnel a relevé la précision de

¹¹ Décision n° 2010-84 QPC du 13 janvier 2011, *SNC Eiffage Construction Val de Seine (Cotisation « 1 % logement »)*, cons. 4.

¹² En vertu des articles 1727 et 1731 du code général des impôts, applicables à ce retard de paiement indépendamment de la majoration contestée, la contribution supplémentaire à l'apprentissage peut être majorée d'un intérêt de retard et d'une majoration forfaitaire de 5 %.

¹³ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 115.

l'incrimination ainsi que de la sanction et a donc jugé que les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe de légalité des délits et des peines (cons. 6).

2.– Le grief tiré de la méconnaissance des principes de nécessité et de proportionnalité des peines

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 s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue* »¹⁴.

Ce contrôle est applicable aux sanctions fiscales, ainsi que l'a précisé le Conseil dans sa décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987¹⁵ censurant une sanction manifestement disproportionnée :

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

Dans sa 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* »¹⁶.

Selon la même logique, dans sa décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003¹⁷, le Conseil constitutionnel a considéré, à propos de l'amende

¹⁴ Par ex., décisions 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.

¹⁵ Dispositif anti « Canard enchaîné » censuré par la décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987, *Loi de finances pour 1988*, cons. 16 et 17.

¹⁶ Décision n°97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998.*, cons. 40.

¹⁷ Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, cons. 8 à 13.

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* ».

Cette jurisprudence a connu des développements récents.

Ainsi, dans sa décision du 4 décembre 2013 rendue à propos de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière le Conseil constitutionnel a considéré qu'« *en prévoyant que, pour tout crime ou délit puni d'au moins cinq ans d'emprisonnement commis par une personne morale, dès lors que l'infraction a procuré un profit direct ou indirect, le maximum de la peine est établi en proportion du chiffre d'affaires de la personne morale prévenue ou accusée, le législateur a retenu un critère de fixation du montant maximum de la peine encourue qui ne dépend pas du lien entre l'infraction à laquelle il s'applique et le chiffre d'affaires et est susceptible de revêtir un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de l'infraction constatée ; que, par suite, les dispositions de l'article 3 méconnaissent les exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 ; que, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, elles doivent être déclarées contraires à la Constitution* »¹⁸.

Il a également déclaré contraires à la Constitution les amendes, instaurées par la même loi, réprimant l'opposition à la prise de copie des documents devant être communiqués dans le cadre d'une opération de contrôle fiscal sur place. Le Conseil a toutefois fait une distinction pour l'amende instaurée par le paragraphe I de l'article 44 de cette loi : « *en prévoyant une amende de 1 500 euros par document dont la copie serait refusée, dans la limite d'un total des amendes ne pouvant être supérieur à 10 000 euros, le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au regard du manquement ; (...) en revanche, pour l'instauration d'un plafonnement global du montant des sanctions pouvant être encourues, le législateur a retenu des critères de calcul, alternatifs au seuil de 10 000 euros, en proportion du chiffre d'affaires ou du montant des recettes brutes déclaré, sans lien avec les infractions, et qui revêtent un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des infractions réprimées* »¹⁹.

¹⁸ 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. 10.

¹⁹ *Ibid.*, cons. 43.

Le Conseil constitutionnel a également jugé, à propos d'une amende instaurée par la loi de finances pour 2014 dont le montant est déterminé en fonction du chiffre d'affaires : *« en réprimant d'une peine dont le montant peut atteindre 0,5 % du chiffre d'affaires le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure adressée par l'administration en matière de contrôle des prix de transfert, le législateur a, s'agissant du manquement à une obligation documentaire, retenu un critère de calcul du maximum de la peine encourue sans lien avec les infractions réprimées et qui revêt un caractère manifestement hors de proportion avec leur gravité ; (...) par suite, l'article 97 doit être déclaré contraire à la Constitution »*²⁰.

Par ailleurs, dans sa décision n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012, le Conseil constitutionnel a considéré qu'une majoration de 100 % de la redevance due et que la personne a en tout ou partie éludée ne méconnaît pas l'article 8 de la Déclaration de 1789 :

*« Considérant que l'article L. 520-11 du code de l'urbanisme limite la majoration de la redevance applicable en ce dernier cas à 100 % du montant de la redevance éludée ; qu'en édictant cette majoration, dont l'assiette est définie et le taux plafonné par le législateur, l'article L. 520-11 ne méconnaît pas en lui-même le principe de nécessité des peines »*²¹.

De même, s'agissant de la majoration de 100 % de la redevance due pour un stationnement régulier appliquée à l'occupant sans droit ni titre du domaine public fluvial, le Conseil a jugé : *« l'article L. 2125-8 fixe la majoration de la redevance applicable à 100 % du montant de la redevance due pour un stationnement régulier à l'emplacement considéré ou à un emplacement similaire, sans application d'éventuels abattements ; qu'en édictant cette majoration proportionnelle, égale au montant de la redevance due, l'article L. 2125-8 institue une sanction qui ne revêt pas, en elle-même, un caractère manifestement disproportionné »*²².

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a relevé que le montant de la majoration est fonction du montant de la contribution qui a été éludé, puisqu'il s'agit d'une majoration proportionnelle, égale au montant de la contribution dont le contribuable ne s'est pas acquitté. Ainsi, si le contribuable s'est partiellement acquitté de la contribution supplémentaire à l'apprentissage, la majoration ne porte que sur une fraction de l'imposition. Le Conseil constitutionnel a donc considéré qu'en fixant une majoration de la contribution proportionnelle, égale au montant de la contribution due pour l'année écoulée

²⁰ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 97.

²¹ Décision n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012 précitée, cons. 7.

²² Décision n° 2013-341 QPC du 27 septembre 2013 précitée, cons. 7.

qui n'a pas été versé aux organismes collecteurs agréés au 1^{er} mars de l'année suivante, le premier alinéa du paragraphe V de l'article 230 H du code général des impôts institue une sanction « *qui ne revêt pas, en elle-même, un caractère manifestement disproportionné* » (cons. 8).

Toutefois, le Conseil constitutionnel considère également 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* »²³.

Le Conseil constitutionnel a donc vérifié si plusieurs sanctions peuvent être dues concurremment pour l'absence de versement ou le versement insuffisant de la contribution supplémentaire à l'apprentissage au 1^{er} mars.

La majoration de la contribution, qui peut sanctionner soit un manquement relatif à la liquidation de l'imposition soit un manquement relatif à son acquittement, n'est, en vertu du deuxième alinéa du paragraphe IV de l'article 230 H, pas exclusive de l'application des sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires.

À ce titre, le retard de paiement peut entraîner l'application de l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI ainsi que la majoration de 5 % du montant de l'imposition due prévue par l'article 1731 du même code.

À ce titre, il est également possible que s'appliquent les majorations prévues par les articles 1728 et 1729 du CGI (majorations pour défaut de déclaration ou pour inexactitude ou omission dans la déclaration). Certaines de ces majorations ont déjà été expressément qualifiées par le Conseil constitutionnel de sanctions qui revêtent le caractère d'une punition²⁴.

Le Conseil constitutionnel a donc confirmé, dans sa décision n° 2013-371 QPC commentée, que le principe d'un tel cumul de sanctions n'est pas, en lui-même, contraire au principe de proportionnalité des peines garanti par l'article 8 de la Déclaration de 1789. Il rappelle toutefois son considérant de principe selon lequel lorsque deux sanctions prononcées pour un même fait sont susceptibles

²³ Voir par exemple les décisions n°s 2012-266 QPC du 20 juillet 2012, *M. Georges R. (Perte de l'indemnité prévue en cas de décision administrative d'abattage d'animaux malades)*, cons. 9 ; 2013-341 QPC du 27 septembre 2013 précitée, cons. 8.

²⁴ Voir sur ce point les décisions n°s 2010-103 QPC du 17 mars 2011, *Société SERAS II (Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi)* ; 2010-104 QPC du 17 mars 2011, *Époux B. (Majoration fiscale de 80 % pour activité occulte)* et 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011, *M. César S. et autre (Majoration fiscale de 40 % après mise en demeure)*.

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. Le Conseil constitutionnel a ainsi formulé 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, d'une part, la majoration prévue par le premier alinéa du paragraphe V de l'article 230 H du CGI et, d'autre part, l'une des autres majorations prévues par des dispositions législatives applicables à cette contribution supplémentaire à l'apprentissage et revêtant le caractère d'une punition (cons. 9).

Aussi, sous cette réserve, le grief tiré de la violation des principes de nécessité et de proportionnalité des peines a été écarté.

3.– Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'individualisation des peines

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* »²⁵ 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). Le Conseil constitutionnel a notamment souligné, ensuite, que ce principe s'impose dans le silence de la loi²⁶.

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 précité²⁷. 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.

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

²⁵ 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.

²⁶ Décision n° 2007-553 DC du 3 mars 2007, *Loi relative à la prévention de la délinquance*, cons. 28.

²⁷ Décision n° 2007-554 DC du 9 août 2007, *Loi renforçant la lutte contre la récidive des majeurs et des mineurs*, cons. 13.

qu'elles respectent certaines conditions.

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, a en effet déclaré ces articles conformes à la Constitution, en des termes quasiment similaires dans les deux décisions :

« 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 effective des infractions ;

« 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 disproportionné »²⁸.

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

Dans sa décision n° 2013-371 QPC commentée, le Conseil constitutionnel a ainsi considéré que la majoration de 100 % n'est pas contraire au principe d'individualisation des peines dans la mesure où cette majoration est une sanction financière, en lien avec le fait de ne pas exécuter une obligation fiscale : *« Considérant qu'en instituant, dans le recouvrement de l'impôt, une majoration égale au montant de l'insuffisance constatée, les dispositions contestées visent à prévenir et à réprimer les défauts ou retards volontaires de liquidation ou d'acquittement de l'impôt ; qu'elles instituent une sanction*

²⁸ Décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011 précitée, cons. 5 et 7. Voir aussi la décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011 précitée, cons. 4 et 6.

financière dont la nature est directement liée à celle de l'infraction et dont le montant, égal à l'insuffisance constatée, correspond à la part inexécutée d'une obligation fiscale ; que, par suite, elles ne méconnaissent pas le principe d'individualisation des peines » (cons. 10).

Les dispositions du premier alinéa du paragraphe V de l'article 230 H du code général des impôts n'étant contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, sous la réserve énoncée au considérant 9, le Conseil constitutionnel les a déclarées conformes à la Constitution.