

Décision n° 2015 – 481 QPC

Article 1736, IV du code général des impôts

*Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts,
utilisés ou clos à l'étranger*

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2015

Sommaire

I. Dispositions législatives.....	4
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	20

Table des matières

I. Dispositions législatives.....	4
A. Dispositions contestées	4
Code général des impôts.....	4
- Article 1736 (<i>version applicable au litige</i>).....	4
B. Évolution des dispositions contestées	6
- Article 1768 bis.....	6
- Article 1736 (<i>nouvelle numérotation</i>).....	6
- Article 1736 (<i>en vigueur le 31 juillet 2011</i>).....	7
- Article 1736 (<i>en vigueur le 16 mars 2012</i>).....	7
- Article 1736 (<i>en vigueur le 6 décembre 2013</i>).....	9
- Article 1736 (<i>version en vigueur</i>).....	10
C. Autres dispositions	12
1. Code général des impôts	12
- Article 755	12
- Article 1649 A.....	12
- Article 1649 A bis.....	13
- Article 1649 AB.....	13
2. Livre des procédures fiscales.....	13
- Article L. 10-0 A.....	13
- Article L. 23 C	14
- Article L.71	14
- Article L. 169.....	14
3. Code de la sécurité sociale	15
- Article L. 136-6.....	15
D. Application des dispositions contestées.....	16
1. Cour européenne des droits de l'homme.....	16
- CEDH, 7 juin 2012, aff. 4837/06, Segame SA c/ France.....	16
2. Juridiction administrative	17
- CE, 30 décembre 2009, n° 299131	17
- CE, 17 décembre 2010, n° 330666	17
- CE, 20 février 2012, n° 325217	19
II. Constitutionnalité de la disposition contestée	20
A. Normes de référence.....	20
1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789	20
- Article 8	20
- Article 13	20
B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....	21
1. Sur les sanctions ayant le caractère de punition en matière fiscale.....	21
a. Principes de nécessité et de proportionnalité des peines	21
- Décision n° 86-215 DC du 3 septembre 1986, Loi relative à la lutte contre la criminalité et délinquance.....	21
- Décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987, Loi de finances pour 1988.....	21
- Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, Loi de finances pour 1998.....	21
- Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000.....	22
- Décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011, M. César S. et autre [Majoration fiscale de 40 % après mise en demeure]	22
- 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]	23
- 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]	23

-	Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, Mme Irène L. [Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers]	24
-	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]	24
-	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.....	25
-	Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances pour 2014.....	27
-	Décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014, SAS Labeyrie [Majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage]	28
-	Décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014, Loi de finances pour 2015.....	29
-	Décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014, Société SGI [Amende pour contribution à l'obtention, par un tiers, d'un avantage fiscal indu]	29
b.	Sur le principe d'individualisation des peines	30
-	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.....	31
-	Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, Société SERAS II [Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi]	31
-	Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, Mme Irène L. [Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers]	31
2.	Sur l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale	32
-	Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, Loi de finances pour 1990.....	32
-	Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, Loi de finances pour 2004.....	32
-	Décision n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010, Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatif à Saint-Martin	33
-	Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, M. Philippe E. [Organismes de gestion agréés]	33
-	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.....	34
-	Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, Association française des entreprises privées et autres [Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou des territoires non coopératifs]	35

I. Dispositions législatives

A. Dispositions contestées

Code général des impôts

Livre II : Recouvrement de l'impôt

Chapitre II : Pénalités

Section I : Dispositions communes

B : Sanctions fiscales

5 : Infractions commises par les tiers déclarants

- **Article 1736** (*version applicable au litige*)

Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, art. 52¹

I. - 1. 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.

2. L'amende fiscale prévue au 1 est plafonnée à 750 euros par déclaration lorsque des revenus distribués sont déclarés à tort comme non éligibles à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article 158. Les personnes soumises aux obligations prévues à l'article 242 ter et à l'article 242 ter B, autres que les sociétés distributrices, sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués payés au regard de leur éligibilité à la réfaction de 40 % mentionnée au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à celle qui a été déclarée ou communiquée par les sociétés distributrices en application de l'article 243 bis.

Les personnes soumises aux obligations de l'article 242 ter et de l'article 242 ter B sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués ou répartis par des organismes ou sociétés mentionnés au 4° du 3 de l'article 158, au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à la ventilation effectuée par ces organismes ou sociétés en application du sixième alinéa dudit 4°. Cette disposition ne concerne pas les dépositaires des actifs des organismes ou sociétés correspondants.

3. L'organisme ou l'entité ou, à défaut de personnalité morale, son gérant ou représentant au regard des tiers, qui mentionne sur les documents prévus au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B des informations qui conduisent à tort à ne pas considérer les revenus réalisés lors des cessions, remboursements ou rachats de leurs parts ou actions comme des intérêts au sens du septième alinéa du 1 de ce même article est passible d'une amende fiscale annuelle de 25 000 euros.

4. Par dérogation au 1, l'absence d'individualisation des sommes prévues au sixième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B ainsi que l'insuffisance de déclaration des sommes en cause sont sanctionnées par une amende fiscale de 150 euros par information omise ou erronée, dans la limite de 500 euros par déclaration. Cette amende n'est pas applicable pour les infractions commises sur la base des informations fournies à l'établissement payeur dans les conditions prévues au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B.

II. - Entraîne l'application d'une amende égale à 10 % des sommes non déclarées le non-respect des obligations prévues par l'article L. 102 AA du livre des procédures fiscales.

III. - Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées le non-respect des obligations prévues par les articles 87, 87 A, 88 et 241.

¹ Article 52 : (...)

IV. — Le IV de l'article 1736 du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le montant : « 750 € » est remplacé par le montant : « 1 500 € » ;

2° Il est ajouté une phrase ainsi rédigée :

« Toutefois, pour l'infraction aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A, ce montant est porté à 10 000 € par compte non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un Etat ou un territoire qui n'a pas 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. »

IV. - Les infractions aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A et de l'article 1649 A bis sont passibles d'une amende de 1 500 € par compte ou avance non déclaré. Toutefois, pour l'infraction aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A, ce montant est porté à 10 000 € par compte non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un Etat ou un territoire qui n'a pas 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.

NOTA :

LOI n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 art. 52 VI : le présent article est applicable à compter de l'imposition des revenus afférents à l'année 2008.

B. Évolution des dispositions contestées²

- Article 1768 bis

2. créé par la loi de finances pour 1990, art. 98³

(...)

2. Les infractions aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A et de l'article 1649 A bis sont passibles d'une amende de 5000 F par compte ou avance non déclaré.

- Article 1736 (nouvelle numérotation)

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, art. 13 IV⁴

I. - 1. 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. 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.

2. L'amende fiscale prévue au 1 est plafonnée à 750 euros par déclaration lorsque des revenus distribués sont déclarés à tort comme non éligibles à la réfaction de 50 % mentionnée au 2° du 3 de l'article 158. Les personnes soumises aux obligations prévues à l'article 242 ter, autres que les sociétés distributrices, sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués payés au regard de leur éligibilité à la réfaction de 50 % mentionnée au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à celle qui a été déclarée ou communiquée par les sociétés distributrices en application de l'article 243 bis. « Les personnes soumises aux obligations de l'article 242 ter sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués ou répartis par des organismes ou sociétés mentionnés au 4° du 3 de l'article 158, au regard de leur éligibilité à la réfaction de 50 % prévue au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à la ventilation effectuée par ces organismes ou sociétés en application du sixième alinéa dudit 4°. Cette disposition ne concerne pas les dépositaires des actifs des organismes ou sociétés correspondants.

3. L'organisme ou l'entité ou, à défaut de personnalité morale, son gérant ou représentant au regard des tiers, qui mentionne sur les documents prévus au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter des informations qui conduisent à tort à ne pas considérer les revenus réalisés lors des cessions, remboursements ou rachats de leurs parts ou actions comme des intérêts au sens du septième alinéa du 1 de ce même article est passible d'une amende fiscale annuelle de 25 000 .

4. Par dérogation au 1, l'absence d'individualisation des sommes prévues au sixième alinéa du 1 de l'article 242 ter ainsi que l'insuffisance de déclaration des sommes en cause sont sanctionnées par une amende fiscale de 150 par information omise ou erronée, dans la limite de 500 par déclaration. Cette amende n'est pas applicable pour les infractions commises sur la base des informations fournies à l'établissement payeur dans les conditions prévues au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter

II. - Entraîne l'application d'une amende égale à 10 % des sommes non déclarées le non-respect des obligations prévues par l'article L. 102 AA du livre des procédures fiscales.

III. - Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées le non-respect des obligations prévues par les articles 87, 87 A, 88 et 241.

² Les évolutions mentionnées au B. portent uniquement sur le IV de l'article 1736.

³

4. L'article 1768 bis du code général des impôts est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Les infractions aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts sont passibles d'une amende de 5 000 F par compte non déclaré. »

⁴ IV. - Les articles 1734 ter B à 1740 undecies sont remplacés par les dispositions suivantes :

(...)

« Art. 1736. - (...)

IV. - Les infractions aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A et de l'article 1649 A bis sont passibles d'une amende de 750 euros par compte ou avance non déclaré.

- **Article 1736** (en vigueur le 31 juillet 2011)

Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, art.14⁵

I.-1. 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.

2. L'amende fiscale prévue au 1 est plafonnée à 750 euros par déclaration lorsque des revenus distribués sont déclarés à tort comme non éligibles à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article 158. Les personnes soumises aux obligations prévues à l'article 242 ter et à l'article 242 ter B, autres que les sociétés distributrices, sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués payés au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à celle qui a été déclarée ou communiquée par les sociétés distributrices en application de l'article 243 bis.

Les personnes soumises aux obligations de l'article 242 ter et de l'article 242 ter B sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués ou répartis par des organismes ou sociétés mentionnés au 4° du 3 de l'article 158, au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à la ventilation effectuée par ces organismes ou sociétés en application du sixième alinéa dudit 4°. Cette disposition ne concerne pas les dépositaires des actifs des organismes ou sociétés correspondants.

3. L'organisme ou l'entité ou, à défaut de personnalité morale, son gérant ou représentant au regard des tiers, qui mentionne sur les documents prévus au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B des informations qui conduisent à tort à ne pas considérer les revenus réalisés lors des cessions, remboursements ou rachats de leurs parts ou actions comme des intérêts au sens du septième alinéa du 1 de ce même article est passible d'une amende fiscale annuelle de 25 000 euros.

4. Par dérogation au 1, l'absence d'individualisation des sommes prévues au sixième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B ainsi que l'insuffisance de déclaration des sommes en cause sont sanctionnées par une amende fiscale de 150 euros par information omise ou erronée, dans la limite de 500 euros par déclaration. Cette amende n'est pas applicable pour les infractions commises sur la base des informations fournies à l'établissement payeur dans les conditions prévues au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B.

II (Abrogé).

III.- Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées le non-respect des obligations prévues par les articles 87,87 A, 88 et 241.

IV.- Les infractions aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A et de l'article 1649 A bis sont passibles d'une amende de 1 500 € par compte ou avance non déclaré. Toutefois, pour l'infraction aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A, ce montant est porté à 10 000 € par compte non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un Etat ou un territoire qui n'a pas 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.

IV bis.- Les infractions à l'article 1649 AB sont passibles d'une amende de 10 000 € ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés.

V.- Les infractions à l'article 1649 A ter font l'objet d'une amende de 100 € par sillon-kilomètre non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €

VI.- Les infractions mentionnées à l'article 1649 A quater font l'objet d'une amende de 1 000 € par transformateur non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €

- **Article 1736** (en vigueur le 16 mars 2012)

⁵Article 14 :

8° Après le IV de l'article 1736, il est inséré un IV bis ainsi rédigé : « IV bis. — Les infractions à l'article 1649 AB sont passibles d'une amende de 10 000 € ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés. » ;

I.-1. 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.

2. L'amende fiscale prévue au 1 est plafonnée à 750 € par déclaration lorsque des revenus distribués sont déclarés à tort comme non éligibles à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article 158. Les personnes soumises aux obligations prévues à l'article 242 ter et à l'article 242 ter B, autres que les sociétés distributrices, sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués payés au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à celle qui a été déclarée ou communiquée par les sociétés distributrices en application de l'article 243 bis.

Les personnes soumises aux obligations de l'article 242 ter et de l'article 242 ter B sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués ou répartis par des organismes ou sociétés mentionnés au 4° du 3 de l'article 158, au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à la ventilation effectuée par ces organismes ou sociétés en application du sixième alinéa dudit 4°. Cette disposition ne concerne pas les dépositaires des actifs des organismes ou sociétés correspondants.

3. L'organisme ou l'entité ou, à défaut de personnalité morale, son gérant ou représentant au regard des tiers, qui mentionne sur les documents prévus au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B des informations qui conduisent à tort à ne pas considérer les revenus réalisés lors des cessions, remboursements ou rachats de leurs parts ou actions comme des intérêts au sens du septième alinéa du 1 de ce même article est passible d'une amende fiscale annuelle de 25 000 €

4. Par dérogation au 1, l'absence d'individualisation des sommes prévues au sixième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B ainsi que l'insuffisance de déclaration des sommes en cause sont sanctionnées par une amende fiscale de 150 € par information omise ou erronée, dans la limite de 500 € par déclaration. Cette amende n'est pas applicable pour les infractions commises sur la base des informations fournies à l'établissement payeur dans les conditions prévues au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B.

II (Abrogé).

III.-Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées le non-respect des obligations prévues par les articles 87, 87 A, 88 et 241.

IV.-Les infractions aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A et de l'article 1649 A bis sont passibles d'une amende de 1 500 € par compte ou avance non déclaré. Toutefois, pour l'infraction aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A, ce montant est porté à 10 000 € par compte non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un Etat ou un territoire qui n'a pas 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.

Si le total des soldes créditeurs du ou des comptes à l'étranger non déclarés est égal ou supérieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite, l'amende par compte non déclaré est égale à 5 % du solde créditeur de ce même compte, sans pouvoir être inférieure aux montants prévus au premier alinéa du présent IV (I).

IV bis.-Les infractions à l'article 1649 AB sont passibles d'une amende de 10 000 € ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés.

V.-Les infractions à l'article 1649 A ter font l'objet d'une amende de 100 € par sillon-kilomètre non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €

VI.-Les infractions mentionnées à l'article 1649 A quater font l'objet d'une amende de 1 000 € par transformateur non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €

VII. (2)- 1. En cas de manquement à ses obligations déclaratives mentionnées au IX de l'article 235 ter ZD, le dépositaire central acquitte une amende de 20 000 € pour absence de dépôt de la déclaration et, dans la limite de 20 000 € par déclaration, de 150 € par omission ou inexactitude déclarative.

⁶ Article 14 :

B. — Le IV de l'article 1736 est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Si le total des soldes créditeurs du ou des comptes à l'étranger non déclarés est égal ou supérieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite, l'amende par compte non déclaré est égale à 5 % du solde créditeur de ce même compte, sans pouvoir être inférieure aux montants prévus au premier alinéa du présent IV. »

2. En cas de manquement à son obligation de mise à disposition de l'administration des informations mentionnées au X du même article 235 ter ZD, le dépositaire central acquitte une amende de 20 000 €

NOTA :

(1) Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 :

Article 14 IV : Les présentes dispositions s'appliquent aux déclarations devant être souscrites à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi

- **Article 1736** (en vigueur le 6 décembre 2013)

Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, art.19⁷

I.-1. 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.

2. L'amende fiscale prévue au 1 est plafonnée à 750 € par déclaration lorsque des revenus distribués sont déclarés à tort comme non éligibles à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article 158. Les personnes soumises aux obligations prévues à l'article 242 ter et à l'article 242 ter B, autres que les sociétés distributrices, sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués payés au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à celle qui a été déclarée ou communiquée par les sociétés distributrices en application de l'article 243 bis.

Les personnes soumises aux obligations de l'article 242 ter et de l'article 242 ter B sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués ou répartis par des organismes ou sociétés mentionnés au 4° du 3 de l'article 158, au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à la ventilation effectuée par ces organismes ou sociétés en application du sixième alinéa dudit 4°. Cette disposition ne concerne pas les dépositaires des actifs des organismes ou sociétés correspondants.

3. L'organisme ou l'entité ou, à défaut de personnalité morale, son gérant ou représentant au regard des tiers, qui mentionne sur les documents prévus au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B des informations qui conduisent à tort à ne pas considérer les revenus réalisés lors des cessions, remboursements ou rachats de leurs parts ou actions comme des intérêts au sens du septième alinéa du 1 de ce même article est passible d'une amende fiscale annuelle de 25 000 €

4. Par dérogation au 1, l'absence d'individualisation des sommes prévues au sixième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B ainsi que l'insuffisance de déclaration des sommes en cause sont sanctionnées par une amende fiscale de 150 € par information omise ou erronée, dans la limite de 500 € par déclaration. Cette amende n'est pas applicable pour les infractions commises sur la base des informations fournies à l'établissement payeur dans les conditions prévues au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B.

II (Abrogé).

III.-Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées le non-respect des obligations prévues par les articles 87, 87 A, 88 et 241.

IV. - 1. Les infractions au premier alinéa de l'article 1649 A sont passibles d'une amende de 1 500 € par ouverture ou clôture de compte non déclarée.

⁷ Article 19 :

2° Le IV de l'article 1736 est ainsi modifié :

a) Avant le premier alinéa, sont insérés deux alinéas ainsi rédigés :

« IV. — 1. Les infractions au premier alinéa de l'article 1649 A sont passibles d'une amende de 1 500 € par ouverture ou clôture de compte non déclarée.

« Sauf cas de force majeure, les omissions de déclaration de modification de compte et les inexactitudes ou omissions constatées dans les déclarations mentionnées au même premier alinéa entraînent l'application d'une amende de 150 € par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables aux informations devant être produites simultanément puisse être supérieur à 10 000 € » ;

b) Au début du premier alinéa, la mention : « IV. — » est remplacée par la mention : « 2. » ;

c) A la fin du second alinéa, la référence : « IV » est remplacée par la référence : « 2 ».

Sauf cas de force majeure, les omissions de déclaration de modification de compte et les inexactitudes ou omissions constatées dans les déclarations mentionnées au même premier alinéa entraînent l'application d'une amende de 150 € par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables aux informations devant être produites simultanément puisse être supérieur à 10 000 €

2. Les infractions aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A et de l'article 1649 A bis sont passibles d'une amende de 1 500 € par compte ou avance non déclaré. Toutefois, pour l'infraction aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A, ce montant est porté à 10 000 € par compte non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un Etat ou un territoire qui n'a pas 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.

Si le total des soldes créditeurs du ou des comptes à l'étranger non déclarés est égal ou supérieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite, l'amende par compte non déclaré est égale à 5 % du solde créditeur de ce même compte, sans pouvoir être inférieure aux montants prévus au premier alinéa du présent 2.

IV bis.-Les infractions à l'article 1649 AB sont passibles d'une amende de 20 000 € ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 12,5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés.

V.-Les infractions à l'article 1649 A ter font l'objet d'une amende de 100 € par sillon-kilomètre non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €

VI.-Les infractions mentionnées à l'article 1649 A quater font l'objet d'une amende de 1 000 € par transformateur non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €

VII. - 1. En cas de manquement à ses obligations déclaratives mentionnées au IX de l'article 235 ter ZD, le dépositaire central acquitte une amende de 20 000 € pour absence de dépôt de la déclaration et, dans la limite de 20 000 € par déclaration, de 150 € par omission ou inexactitude déclarative.

2. En cas de manquement à son obligation de mise à disposition de l'administration des informations mentionnées au X du même article 235 ter ZD, le dépositaire central acquitte une amende de 20 000 €

VIII. - Le défaut de production, sur demande de l'administration, de l'attestation mentionnée à l'article 242 quater par les personnes qui assurent le paiement des revenus mentionnés au premier alinéa du 1 du I de l'article 117 quater et au premier alinéa du I de l'article 125 A entraîne l'application d'une amende de 150 €

- **Article 1736** (*version en vigueur*)

Modifié par ORDONNANCE n°2015-681 du 18 juin 2015 - art. 8⁸

I.-1. 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.

2. L'amende fiscale prévue au 1 est plafonnée à 750 € par déclaration lorsque des revenus distribués sont déclarés à tort comme non éligibles à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article 158. Les personnes soumises aux obligations prévues à l'article 242 ter et à l'article 242 ter B, autres que les sociétés distributrices, sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués payés au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à celle qui a été déclarée ou communiquée par les sociétés distributrices en application de l'article 243 bis.

Les personnes soumises aux obligations de l'article 242 ter et de l'article 242 ter B sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués ou répartis par des organismes ou sociétés mentionnés au 4° du 3 de l'article 158, au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à la ventilation effectuée par ces organismes ou sociétés en application du sixième alinéa dudit 4°. Cette disposition ne concerne pas les dépositaires des actifs des organismes ou sociétés correspondants.

3. L'organisme ou l'entité ou, à défaut de personnalité morale, son gérant ou représentant au regard des tiers, qui mentionne sur les documents prévus au neuvième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B des informations qui conduisent à tort à ne pas considérer les revenus réalisés lors des cessions, remboursements ou rachats de leurs parts ou actions comme des intérêts au sens du huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter est passible d'une amende fiscale annuelle de 25 000 €

⁸ Modifie le I de l'art. 1736

4. Par dérogation au 1, l'absence d'individualisation des sommes prévues au septième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B ainsi que l'insuffisance de déclaration des sommes en cause sont sanctionnées par une amende fiscale de 150 € par information omise ou erronée, dans la limite de 500 € par déclaration. Cette amende n'est pas applicable pour les infractions commises sur la base des informations fournies à l'établissement payeur dans les conditions prévues au neuvième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B.

5. Tout manquement à l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 AC est sanctionné par une amende fiscale de 200 € par compte déclarable comportant une ou plusieurs informations omises ou erronées.

Toutefois, la sanction mentionnée au premier alinéa du présent 5 n'est pas applicable lorsque le teneur de compte, l'organisme d'assurance et assimilé ou l'institution financière concernée établit que ce manquement résulte d'un refus du client ou de la personne concernée de lui transmettre les informations requises et qu'il a informé de ce manquement l'administration des impôts.

II (Abrogé).

III.-Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées le non-respect des obligations prévues par les articles 87, 87 A, 88 et 241.

IV.-1. Les infractions au premier alinéa de l'article 1649 A sont passibles d'une amende de 1 500 € par ouverture ou clôture de compte non déclarée.

Sauf cas de force majeure, les omissions de déclaration de modification de compte et les inexactitudes ou omissions constatées dans les déclarations mentionnées au même premier alinéa entraînent l'application d'une amende de 150 € par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables aux informations devant être produites simultanément puisse être supérieur à 10 000 €

2. Les infractions aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A et de l'article 1649 A bis sont passibles d'une amende de 1 500 € par compte ou avance non déclaré. Toutefois, pour l'infraction aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A, ce montant est porté à 10 000 € par compte non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un Etat ou un territoire qui n'a pas 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.

Si le total des soldes créditeurs du ou des comptes à l'étranger non déclarés est égal ou supérieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite, l'amende par compte non déclaré est égale à 5 % du solde créditeur de ce même compte, sans pouvoir être inférieure aux montants prévus au premier alinéa du présent 2.

IV bis.-Les infractions à l'article 1649 AB sont passibles d'une amende de 20 000 € ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 12,5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés.

V.-Les infractions à l'article 1649 A ter font l'objet d'une amende de 100 € par sillon-kilomètre non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €

VI.-Les infractions mentionnées à l'article 1649 A quater font l'objet d'une amende de 1 000 € par transformateur non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €

VII.-1. En cas de manquement à ses obligations déclaratives mentionnées au IX de l'article 235 ter ZD, le dépositaire central acquitte une amende de 20 000 € pour absence de dépôt de la déclaration et, dans la limite de 20 000 € par déclaration, de 150 € par omission ou inexactitude déclarative.

2. En cas de manquement à son obligation de mise à disposition de l'administration des informations mentionnées au X du même article 235 ter ZD, le dépositaire central acquitte une amende de 20 000 €

VIII.-Le défaut de production, sur demande de l'administration, de l'attestation mentionnée à l'article 242 quater par les personnes qui assurent le paiement des revenus mentionnés au premier alinéa du 1 du I de l'article 117 quater et au premier alinéa du I de l'article 125 A entraîne l'application d'une amende de 150 €

IX.-Les infractions à l'article 242 ter E sont passibles d'une amende de 100 € par profit ou par perte non déclaré et qui ne peut excéder 50 000 € par déclaration. 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.

NOTA :

Conformément au V de l'article 10 de l'ordonnance n° 2015-681 du 18 juin 2015, les dispositions de l'article 1736, dans leur rédaction issue de la présente ordonnance, s'appliquent aux distributions mises en paiement à compter du 1er janvier 2015.

C. Autres dispositions

1. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Chapitre premier : Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière

Section II : Les tarifs et leur application

VI : Mutations à titre gratuit

A : Champ d'application des droits de mutation à titre gratuit

1 : Présomptions de propriété

- Article 755

Les avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales sont réputés constituer, jusqu'à preuve contraire, un patrimoine acquis à titre gratuit assujetti, à la date d'expiration des délais prévus au même article L. 23 C, aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé mentionné au tableau III de l'article 777⁹.

Ces droits sont calculés sur la valeur la plus élevée connue de l'administration des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie au cours des dix années précédant l'envoi de la demande d'informations ou de justifications prévue à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, diminuée de la valeur des avoirs dont l'origine et les modalités d'acquisition ont été justifiées.

Troisième partie : Dispositions communes aux première et deuxième parties

Titre premier : Assiette et contrôle de l'impôt

Chapitre premier : Obligations des contribuables

OI : Déclarations relatives aux comptes financiers, aux contrats d'assurance-vie et aux trusts

- Article 1649 A

2^e alinéa créé par la Loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 de finances pour 1990, art. 98

Les administrations publiques, les établissements ou organismes soumis au contrôle de l'autorité administrative et toutes personnes qui reçoivent habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces doivent déclarer à l'administration des impôts l'ouverture et la clôture des comptes de toute nature.

Les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger. Les modalités d'application du présent alinéa sont fixées par décret.

Les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes non déclarés dans les conditions prévues au deuxième alinéa constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables.

⁹ Tableau III

Tarif des droits applicables en ligne collatérale et entre non-parents :

FRACTION DE PART NETTE TAXABLE	TARIF applicable (%)
Entre frères et sœurs vivants ou représentés :	
N'excédant pas 24 430 €	35
Supérieure à 24 430 €	45
Entre parents jusqu'au 4e degré inclusivement	55
Entre parents au-delà du 4e degré et entre personnes non-parentes	60

- **Article 1649 A bis**

Les administrations, établissements, organismes ou personnes visés au premier alinéa de l'article 1649 A qui octroient ou qui gèrent des avances remboursables ne portant pas intérêt prévues par l'article 244 quater J ou 244 quater U ou des prêts ne portant pas intérêt prévus à l'article 244 quater V doivent déclarer ces opérations à l'administration des impôts dans les conditions et délais fixés par décret et sous peine des sanctions prévues au 2 du IV de l'article 1736.

NOTA :

Loi n°2010 -1657 du 29 décembre 2010 art. V : Ces dispositions s'appliquent aux prêts émis du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2014.

OI : Déclaration des comptes financiers et des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France

- **Article 1649 AB**

Modifié par LOI n°2013-1117 du 6 décembre 2013 - art. 11

L'administrateur d'un trust défini à l'article 792-0 bis dont le constituant ou l'un au moins des bénéficiaires a son domicile fiscal en France ou qui comprend un bien ou un droit qui y est situé est tenu d'en déclarer la constitution, le nom du constituant et des bénéficiaires, la modification ou l'extinction, ainsi que le contenu de ses termes.

Il est institué un registre public des trusts. Il recense nécessairement les trusts déclarés, le nom de l'administrateur, le nom du constituant, le nom des bénéficiaires et la date de constitution du trust.

Ce registre est placé sous la responsabilité du ministre chargé de l'économie et des finances.

Les modalités de consultation du registre sont précisées par décret en Conseil d'Etat.

L'administrateur d'un trust défini à l'article 792-0 bis qui a son domicile fiscal en France est tenu d'en déclarer la constitution, la modification ou l'extinction ainsi que le contenu de ses termes.

L'administrateur d'un trust déclare également la valeur vénale au 1er janvier de l'année des biens, droits et produits mentionnés aux 1° et 2° du III de l'article 990 J.

Les modalités d'application du présent article sont fixées par décret.

2. Livre des procédures fiscales

Première partie : Partie législative

Titre II : Le contrôle de l'impôt

Chapitre premier : Le droit de contrôle de l'administration

Titre II : Le contrôle de l'impôt

Chapitre premier : Le droit de contrôle de l'administration

Section I : Dispositions générales

- **Article L. 10-0 A**

L'administration peut examiner l'ensemble des relevés de compte du contribuable sur les années au titre desquelles les obligations déclaratives prévues au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou au premier alinéa de l'article 1649 AA du code général des impôts n'ont pas été respectées, sans que cet examen constitue le début d'une procédure de vérification de comptabilité ou d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle. Ces relevés de compte sont transmis à l'administration par des tiers, spontanément ou à sa demande.

Ces relevés de compte ne peuvent être opposés au contribuable pour l'établissement de l'impôt sur le revenu que dans le cadre d'une procédure mentionnée au premier alinéa du présent article, sauf pour l'application du dernier alinéa de l'article 1649 A ou du second alinéa de l'article 1649 AA du code général des impôts.

Section II : Dispositions particulières à certains impôts

II : Dispositions particulières aux droits d'enregistrement, à la taxe de publicité foncière, à l'impôt de solidarité sur la fortune et à la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales

D : Contrôle des comptes financiers et des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France

- **Article L. 23 C**

Lorsque l'obligation prévue au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou à l'article 1649 AA du code général des impôts n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l'administration peut demander, indépendamment d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, à la personne physique soumise à cette obligation de fournir dans un délai de soixante jours toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie.

Lorsque la personne a répondu de façon insuffisante aux demandes d'informations ou de justifications, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite.

Section V : Procédures d'imposition d'office

I : Taxation d'office

C : En cas de défaut de justifications de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger

- **Article L.71**

En l'absence de réponse ou à défaut de réponse suffisante aux demandes d'informations ou de justifications prévues à l'article L. 23 C dans les délais prévus au même article, la personne est taxée d'office dans les conditions prévues à l'article 755 du code général des impôts.

La décision de mettre en œuvre cette taxation d'office est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret en Conseil d'Etat, qui vise à cet effet la notification prévue à l'article L. 76.

Chapitre IV : Les délais de prescription

Section I : Impôts directs et taxes assimilées

I : Impôts directs d'État

A : Dispositions générales

- **Article L. 169**

Modifié par LOI n°2014-1654 du 29 décembre 2014 - art. 80

Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Par exception aux dispositions du premier alinéa, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable exerce une activité occulte. L'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite.

Le droit de reprise mentionné au deuxième alinéa ne s'applique qu'aux seules catégories de revenus que le contribuable n'a pas fait figurer dans une quelconque des déclarations qu'il a déposées dans le délai légal. Il ne s'applique pas lorsque des revenus ou plus-values ont été déclarés dans une catégorie autre que celle dans laquelle ils doivent être imposés.

Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque les obligations déclaratives prévues aux articles 123 bis, 209 B, 1649 A, 1649 AA et 1649 AB du même code n'ont pas été respectées. **Toutefois, en cas de non-respect de l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 A, cette extension de délai ne s'applique pas lorsque le contribuable apporte la preuve que le total des soldes créditeurs de ses comptes à l'étranger est inférieur à 50 000 € au**

31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite. Le droit de reprise de l'administration concerne les seuls revenus ou bénéfices afférents aux obligations déclaratives qui n'ont pas été respectées.

Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA, au titre d'une année postérieure.

Si le déficit d'ensemble ou la moins-value nette à long terme d'ensemble subis par un groupe mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A bis du code général des impôts sont imputés dans les conditions prévues aux articles 223 C et 223 D dudit code sur le résultat d'ensemble ou la plus-value nette à long terme d'ensemble réalisés au titre de l'un des exercices clos au cours de la période mentionnée au premier alinéa, les résultats et les plus-values ou moins-values nettes à long terme réalisés par les sociétés de ce groupe et qui ont concouru à la détermination de ce déficit ou de cette moins-value peuvent être remis en cause à hauteur du montant du déficit ou de la moins-value ainsi imputés, nonobstant les dispositions prévues au premier alinéa.

Si le groupe a cessé d'exister, les règles définies au sixième alinéa demeurent applicables au déficit ou à la moins-value nette à long terme définis au cinquième alinéa de l'article 223 S du code général des impôts.

3. Code de la sécurité sociale

Livre 1 : Généralités - Dispositions communes à tout ou partie des régimes de base

Titre 3 : Dispositions communes relatives au financement

Chapitre 6 : Contribution sociale généralisée

Section 2 : De la contribution sociale sur les revenus du patrimoine

- **Article L. 136-6**

I.-Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de [l'article 4 B](#) du code général des impôts sont assujetties à une contribution sur les revenus du patrimoine assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des articles [L. 136-3](#), [L. 136-4](#) et [L. 136-7](#) :

(...)

II.-Sont également assujettis à la contribution, dans les conditions et selon les modalités prévues au I ci-dessus :

a) Les sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application des articles 168, **1649 A**, 1649 AA, 1649 quater A et 1649 quater-0 B bis à 1649 quater-0 B ter, du code général des impôts, ainsi que de l'article L. 69 du livre des procédures fiscales ;

D. Application des dispositions contestées

1. Cour européenne des droits de l'homme

- CEDH, 7 juin 2012, aff. 4837/06, Segame SA c/ France

(...)

2. Appréciation de la Cour

1. La Cour rappelle qu'un système d'amendes administratives, telles les pénalités fiscales dans la présente affaire, n'est pas contraire à l'article 6 § 1 de la Convention pour autant que le contribuable puisse saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un tribunal offrant les garanties de cet article (*Bendenoun c. France*, 24 février 1994, § 46, série A n° 28 et *Silvester's Horeca Service c. Belgique*, n° 47650/99, § 25, 4 mars 2004).

2. Le respect de l'article 6 § 1 de la Convention suppose en effet que la décision d'une autorité administrative ne remplissant pas elle-même les conditions de cet article subisse le contrôle ultérieur d'un organe judiciaire de pleine juridiction (*Schmautzer* précité, § 34, et *Umlauf, Gradinger, Pramstaller, Palaoro et Pfarrmeier c. Autriche*, arrêts du 23 octobre 1995, série A n°s 328 A-C et 329 A-C, §§ 37, 42 et 39, 41 et 38 respectivement). Parmi les caractéristiques d'un tel organe judiciaire figure le pouvoir de réformer en tous points la décision entreprise rendue par l'organe inférieur. Il doit notamment avoir compétence pour se pencher sur toutes les questions de fait et de droit pertinentes pour le litige dont il se trouve saisi (*Chevol c. France*, n° 49636/99, § 77, CEDH 2003-III, *Silvester's Horeca Service* précité, § 27 et *A. Menarini Diagnostics S.r.l. c. Italie*, n° 43509/08, § 59, 27 septembre 2011).

3. La Cour relève que dans la présente affaire, la requérante a pu former devant le tribunal administratif un recours visant la décharge du rappel de taxe et des pénalités, et saisir ensuite la cour administrative d'appel et le Conseil d'État d'un appel et d'un pourvoi en cassation. Il s'agissait en l'espèce d'un recours de plein contentieux, dans le cadre duquel le juge administratif dispose de pouvoirs étendus : il apprécie tous les éléments de fait et de droit et peut non seulement annuler ou valider un acte administratif, mais également le réformer, voire substituer sa propre décision à celle de l'administration et se prononcer sur les droits de l'intéressé ; en matière fiscale, il peut décharger le contribuable des impôts et pénalités mis à sa charge ou en modifier le montant dans la limite de l'application de la loi, et en matière de pénalités, substituer un taux inférieur à un taux supérieur pour autant que la loi le prévoit (paragraphes 29-30 ci-dessus ; *a contrario Silvester's Horeca Service* précité, § 28).

4. Il en résulte que, devant le tribunal administratif et la cour administrative d'appel, juridictions satisfaisant aux exigences de l'article 6 § 1, la requérante a pu faire valoir tous les arguments de fait et de droit qu'elle estimait utiles au soutien de sa demande de décharge de la taxe et des pénalités (cf. *mutatis mutandis Malige*, précité, § 48), et notamment soulever la contrariété de la taxe avec le droit communautaire et en discuter de façon détaillée l'assiette, dont elle a d'ailleurs obtenu la réduction par la cour administrative d'appel (paragraphe 17 ci-dessus).

5. 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.

6. 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.), no 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'Etat 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*, no 35533/04, § 48, 11 janvier 2007 et *Grifhorst c. France*, no 28336/02, § 105, 26 février 2009).

2. Jurisdiction administrative

- CE, 30 décembre 2009, n° 299131

Sur le bien-fondé de l'imposition :

Considérant qu'après avoir relevé que la requérante ne contestait pas la régularité de la procédure de taxation d'office dont elle avait fait l'objet, la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que Mme A supportait, en application de l'article L. 193 du livre des procédures fiscales, la charge de prouver l'exagération des impositions litigieuses et en écartant comme étant sans incidence sur la répartition de la charge de la preuve les circonstances que les établissements bancaires avaient refusé de communiquer à l'intéressée la copie des chèques correspondant aux sommes taxées comme revenus d'origine indéterminée et que l'administration n'avait pas exercé son droit de communication auprès de ces établissements bancaires pour identifier l'auteur de ces chèques ;

Considérant que si Mme A avait produit un courrier de l'établissement bancaire qui se bornait, en réponse à sa demande de copies des chèques qu'elle attribuait à M. Ahmad, à lui indiquer qu'il ne pouvait les lui communiquer, sans confirmer si M. Ahmad en était ou non l'auteur, la cour n'a pas dénaturé les pièces du dossier en jugeant que la requérante ne présentait aucun justificatif de nature à corroborer ses allégations selon lesquelles les sommes litigieuses correspondaient à une participation de M. Ahmad à ses dépenses de train de vie ;

Sur les amendes

Considérant qu'aux termes du deuxième alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts : (...) Les personnes physiques (...) domiciliées ou établies en France sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus (...), les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger et aux termes de l'article 344 A de l'annexe III du même code : I. Les comptes à déclarer en application du deuxième alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts sont ceux ouverts auprès de toute personne de droit privé ou public qui reçoit habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces ... / III. La déclaration de compte mentionnée au II porte sur le ou les comptes ouverts, utilisés ou clos au cours de l'année ou de l'exercice par le déclarant, l'un des membres de son foyer fiscal ou une personne rattachée à ce foyer./ Un compte est réputé avoir été utilisé par l'une des personnes visées au premier alinéa dès lors que celle-ci a effectué au moins une opération de crédit ou de débit pendant la période visée par la déclaration, qu'elle soit titulaire du compte ou qu'elle ait agi par procuration, soit pour elle-même, soit au profit d'une personne ayant la qualité de résident ;

Considérant que contrairement à ce que soutient la requérante, **il résulte de ces dispositions que l'obligation de déclaration ne porte pas uniquement sur les comptes dont le contribuable est titulaire** ; qu'en jugeant que Mme A devait déclarer le compte Léonie , ouvert à l'étranger au nom de M. Ahmad, dès lors qu'elle l'a utilisé, la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit ; que l'instruction 5A-2-91 du 6 mars 1991 et la documentation administrative 13K-335 en date du 10 août 1998 n'ajoute rien à la loi ; que le moyen tiré de la violation du principe de légalité des peines est insuffisamment précis pour permettre d'en apprécier le bien-fondé ;

Considérant qu'en déduisant du défaut de déclaration du compte Léonie et d'un autre compte, ouvert à son nom également à l'étranger, que l'administration a pu à bon droit appliquer à Mme A l'amende sanctionnant ces omissions nonobstant, en tout état de cause, la circonstance que le compte à son nom n'était qu'un compte de transit d'un avoir reçu d'un héritage, la cour administrative d'appel n'a ni dénaturé les faits ni commis d'erreur de droit ;

Considérant toutefois que l'amende de 5 000 francs, soit 762, 24 euros, par compte non déclaré prévue à l'article 1768 bis du code général des impôts a été réduite à 750 euros par l'ordonnance n°2000-916 du 19 septembre 2000 entrée en vigueur le 1er janvier 2002 et figure désormais au IV de l'article 1736 du même code ; que, par application du principe selon lequel la loi pénale nouvelle doit, lorsqu'elle prononce des peines moins sévères que la loi ancienne, s'appliquer aux infractions commises avant son entrée en vigueur, le montant unitaire de l'amende à appliquer au présent litige est de 750 euros ;

Considérant que la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit en omettant de relever que le tribunal administratif n'avait pas appliqué ce principe ;

- CE, 17 décembre 2010, n° 330666

En ce qui concerne la compatibilité des dispositions des articles 1649 A et 1759 du code général des impôts avec les articles 56 et 58 du traité instituant la Communauté européenne :

Considérant, d'une part, qu'aux termes du paragraphe 1 de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne : " (...) toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres (...) sont interdites. " ; qu'aux termes de l'article 58 du même traité : " 1. L'article 56 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres : (...) / b. de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale (...) / 3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 56 " ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes des deuxième et troisième alinéas de l'article 1649 A du code général des impôts : " Les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger. (...) / Les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes non déclarés dans les conditions prévues au deuxième alinéa constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables " ; qu'aux termes de l'article 1759 du même code : " En cas d'application des dispositions prévues au troisième alinéa des articles 1649 A (...), le montant des droits est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 40 % (...) " ;

Considérant qu'il résulte des dispositions nationales en cause, dont l'incompatibilité avec le droit communautaire est alléguée, qu'elles instaurent à la charge des résidents de France une obligation de déclarer à l'administration des impôts les références des comptes bancaires dont ils sont titulaires à l'étranger ; qu'elles prévoient également qu'à défaut d'une telle déclaration, les fonds ayant transité par ces comptes constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables et que les droits rappelés à ce titre peuvent être assortis d'une majoration de 40 % ;

Considérant que **ce dispositif, de nature purement déclarative, ne subordonne pas les transferts de fonds vers un compte ouvert à l'étranger ou en provenance de ce compte à une autorisation préalable de l'administration** ; que, s'il est présumé que les sommes transitant sur un tel compte, dès lors qu'il n'a pas été déclaré à l'administration fiscale, constituent des revenus imposables, **cette présomption peut être renversée par le contribuable qui en est le titulaire** ; que, **pour les mêmes raisons, la majoration de 40 % prévue par les dispositions précitées de l'article 1759 du code général des impôts ne présente pas le caractère d'une sanction automatique** ; **qu'étant destiné à assurer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale, le dispositif contesté est au nombre des mesures indispensables, visées par le b du 1 de l'article 58 du traité précité, que les États membres sont susceptibles de prendre pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements en matière fiscale et n'institue pas une discrimination arbitraire** ; qu'alors même qu'il ne peut comporter, eu égard à son économie, de procédure de mise en demeure préalable, il est propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'il poursuit et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre, de sorte qu'il doit être regardé comme respectant le principe de proportionnalité ; qu'ainsi la cour a pu, sans commettre aucune erreur de droit, écarter le moyen tiré de ce que les dispositions des articles 1649 A et 1759 du code général des impôts seraient incompatibles avec les stipulations des articles 56 et 58 du traité instituant la Communauté européenne en ce qu'elles porteraient une atteinte injustifiée au principe de la libre circulation des capitaux et des paiements ;

En ce qui concerne la compatibilité des dispositions de l'article 1759 du code général des impôts avec les stipulations de l'article 6 paragraphe 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales

Considérant que le moyen tiré de l'incompatibilité des dispositions de l'article 1759 du code général des impôts avec les stipulations de l'article 6 paragraphe 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, qui n'est pas d'ordre public, est nouveau en cassation et est donc sans incidence sur le bien-fondé de l'arrêt attaqué ;

- CE, 20 février 2012, n° 325217

Sur les impositions supplémentaires résultant du premier versement effectué par M. A sur son compte bancaire non déclaré à l'étranger :

Considérant qu'en jugeant qu'il résultait tant de la mention somme prêtée à titre amical portée par son auteur sur le chèque de 200 000 francs remis à M. A et porté par celui-ci à l'encaissement le 9 septembre 1999, que des sommes versées en retour par M. A à l'auteur de ce chèque, pour un montant cumulé presque égal à son montant, et dont 85 000 francs ont été versés par M. A avant le début de l'examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle, que le contribuable apportait des éléments suffisants pour établir que la somme en litige était bien, ainsi qu'il le soutenait, constitutive d'un prêt qu'il avait commencé à rembourser avant le début du contrôle, la cour administrative d'appel de Lyon a souverainement apprécié les faits de l'espèce, qu'elle n'a pas dénaturés, et n'a pas commis d'erreur de droit pour l'application des dispositions de l'article 1649 A du code général des impôts ;

Sur les impositions supplémentaires résultant du second versement effectué par M. A :

Considérant qu'il ressort des pièces soumises aux juges du fond que le second versement effectué par M. A sur son compte bancaire non déclaré à l'étranger résultait d'un transfert effectué depuis un compte bancaire ouvert en France à son nom et connu de l'administration ; que M. A, pour justifier la constitution sur ce compte, à la date du transfert dont il s'agit, d'un solde créditeur suffisant pour assurer ce transfert, a fourni des justifications relatives à l'origine des sommes portées au crédit de ce compte ; **qu'en jugeant, s'agissant de la somme portée le 15 février 1999 au crédit de ce compte bancaire ouvert en France, qu'il était établi que cette somme de 400 000 francs provenait du remboursement d'un compte courant ouvert au nom du requérant dans les écritures de la SARL La Rotonde et qu'il en résultait une présomption de propriété suffisante pour justifier le transfert en cause, sans qu'il soit besoin que M. A apporte la preuve de son caractère non imposable, la cour administrative d'appel de Lyon a commis une erreur de droit ;** que l'arrêt attaqué doit, pour ce motif, être annulé en tant qu'il a statué sur les conclusions relatives au redressement dont il s'agit ;

II. Constitutionnalité de la disposition contestée

A. Normes de référence

1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

- **Article 8**

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.

- **Article 13**

Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

1. Sur les sanctions ayant le caractère de punition en matière fiscale

a. Principes de nécessité et de proportionnalité des peines

- Décision n° 86-215 DC du 3 septembre 1986, Loi relative à la lutte contre la criminalité et délinquance

7. Considérant qu'en l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue, il n'appartient pas au Conseil constitutionnel de substituer sa propre appréciation à celle du législateur en ce qui concerne la nécessité des peines attachées aux infractions définies par celui-ci ; qu'aucune disposition du titre premier de la loi n'est manifestement contraire au principe posé par l'article 8 de la Déclaration de 1789 ;

- Décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987, Loi de finances pour 1988

- SUR L'ARTICLE 92 RELATIF A LA REPRESSION DE LA DIVULGATION DU REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES :

12. Considérant que l'article 92 a pour objet de compléter les dispositions de l'article 1768 ter du code général des impôts, qui sont elles-mêmes issues de l'article 4-3° de la loi n° 71-1061 du 29 décembre 1971 ; que les compléments apportés à la législation antérieure ont pour effet de rendre passible d'une amende fiscale égale au montant des revenus divulgués toute infraction aux dispositions de l'article L. 111 du Livre des procédures fiscales qui interdisent, en dehors des cas qu'elles visent, la publication ou la diffusion de toute indication se rapportant à la liste des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu et concernant une personne nommément désignée ;

14. Considérant que l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen dispose notamment que : "La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires" ;

15. Considérant que le principe ainsi énoncé ne concerne pas seulement les peines prononcées par les juridictions répressives mais s'étend à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a laissé le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire ;

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 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 ;

17. Considérant que, sans même qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens invoqués par les députés auteurs de la saisine, l'article 92 doit, en tout état de cause, être déclaré contraire à la Constitution ;

- Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, Loi de finances pour 1998

- SUR L'ARTICLE 85 :

(...)

36. Considérant qu'il suit nécessairement de ces dispositions ayant force constitutionnelle que l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale, ni en entraver la légitime répression ; que, toutefois, il appartient au législateur d'assurer la conciliation de ce principe avec celui qu'énonce l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, 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" ;

37. Considérant qu'il résulte de ces dernières dispositions, qui s'appliquent à toute sanction ayant le caractère de punition, comme des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République, qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés le principe de légalité des délits et des peines, le principe de nécessité des peines, le principe de non-rétroactivité de la loi répressive d'incrimination plus sévère ainsi que le principe du respect des droits de la défense ;

38. Considérant, en premier lieu, que **le principe constitutionnel des droits de la défense s'impose à l'autorité administrative sans qu'il soit besoin, pour le législateur, d'en rappeler l'existence** ; qu'il incombera aux services de l'État, chargés d'appliquer les dispositions du livre des procédures fiscales et du code général des impôts modifiées ou ajoutées par l'article 85 de la loi déferée, de respecter ces droits ;

39. Considérant, en deuxième lieu, qu'aux termes du nouvel article 1740 ter A, inséré dans le code général des impôts par **le IV de l'article 85 de la loi déferée** : "Toute omission ou inexactitude constatée dans les factures ou documents en tenant lieu mentionnés aux articles 289 et 290 quinquies donne lieu à l'application d'une amende de **100 F par omission ou inexactitude**. Le défaut de présentation de ces mêmes documents entraîne l'application **d'une amende de 10 000 F par document non présenté**. Ces amendes ne peuvent être mises en recouvrement avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contrevenant la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations. Les amendes sont recouvrées suivant les procédures et sous les garanties prévues pour les taxes sur le chiffre d'affaires. Les réclamations sont instruites et jugées comme pour ces taxes." ; que, **nonobstant les garanties de procédure dont il est ainsi assorti, ce nouvel article pourrait, 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** ; qu'il y a lieu, dès lors, de déclarer contraire à la Constitution le IV de l'article 85 et, par voie de conséquence, les mots "et 1740 ter A" au III du même article ;

40. Considérant, en revanche, qu'**en modifiant l'article 1740 ter du code général des impôts afin de sanctionner la délivrance d'une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle d'une amende égale à 50 % du montant de la facture, le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au manquement** ; 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 ;

- **Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000**

- SUR L'ARTICLE 103 :

50. Considérant que cet article complète le barème de majorations fiscales de l'article 1728 du code général des impôts, afin de prévoir une pénalité spécifique de 80 % en cas de découverte d'une " activité occulte " ;

51. Considérant que les sénateurs requérants soutiennent que l'article 103 porterait atteinte à la présomption d'innocence ; qu'il introduirait une confusion avec les autres majorations prévues à l'article 1728 précité, et qu'il violerait les principes de proportionnalité et de nécessité des sanctions ;

52. Considérant **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, 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 " ;

- **Décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011, M. César S. et autre [Majoration fiscale de 40 % après mise en demeure]**

5. Considérant qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration de 1789 : « 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 » ; que le principe d'individualisation des peines qui découle de cet article 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 ;

6. Considérant qu'en instituant, dans le recouvrement de l'impôt, une majoration fixe de 40 % du montant des droits attachée au comportement du contribuable, le deuxième alinéa du 3 de l'article 1728 du code général des impôts vise, pour assurer l'égalité devant les charges publiques, à améliorer la prévention et à renforcer la répression des défauts ou retards volontaires de déclaration de base d'imposition ou des éléments retenus pour la liquidation de l'impôt ; que le même article prévoit une majoration de 80 % lorsque le document demandé n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une deuxième mise en demeure notifiée dans les mêmes formes que la première ou en cas de découverte d'une activité occulte ;

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 disproportionné ;**

- **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]**

2. Considérant que, selon le requérant, cet article du code général des impôts, en tant qu'il prévoit une majoration de 40 % du montant des droits dus en cas de méconnaissance des obligations déclaratives sanctionnées aux articles 1649 A et 1649 quater A du même code et relatives à la possession ou l'utilisation de comptes bancaires à l'étranger ou à des transferts de fonds vers ou en provenance de l'étranger, porte atteinte aux principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines, qui découlent de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

3. Considérant qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration de 1789 : « 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 » ; que le principe d'individualisation des peines qui découle de cet article 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 de la méconnaissance des obligations fiscales ;

4. Considérant que l'article 1759 du code général des impôts institue, dans le recouvrement de l'impôt, une majoration fixe de 40 % du montant des droits dus par les contribuables domiciliés en France en cas de méconnaissance des obligations déclaratives relatives à la possession ou l'utilisation de comptes bancaires à l'étranger ou à des transferts de fonds vers ou en provenance de l'étranger ; que le législateur vise ainsi à améliorer la prévention et à renforcer la répression des dissimulations, par ces contribuables, de comptes bancaires à l'étranger ou de transferts de fonds vers ou en provenance de l'étranger ;

5. Considérant que, d'une part, l'article 1729 du code général des impôts institue une majoration des droits dus en cas d'inexactitudes ou d'omissions de déclarations commises de mauvaise foi ou au moyen de manoeuvres frauduleuses ou d'abus de droits ; que cette majoration peut se cumuler avec celle prévue par l'article 1759 du même code ; que **le législateur assure ainsi une modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés ; que, d'autre part, la disposition contestée institue une sanction financière proportionnelle et dont la nature est directement liée à celle du manquement constaté ; 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 de 40 % prévue par l'article 1759 du code général des impôts, soit d'en dispenser le contribuable s'il estime que ce dernier apporte la preuve que les sommes, titres et valeurs transférés de ou vers l'étranger en méconnaissance des obligations déclaratives ne constituent pas des revenus imposables ; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la nature et la gravité des agissements commis par le contribuable ; que le taux de 40 % de l'article 1759 du code général des impôts n'est pas manifestement disproportionné ;**

6. Considérant, dès lors, que le grief tiré de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 doit être rejeté ; que la disposition contestée n'est contraire à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit,

- **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]**

5. Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration de 1789 : « 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 » ; que les principes énoncés à l'article 8 de la Déclaration de 1789 s'appliquent non seulement aux peines prononcées par les juridictions répressives mais aussi à toute sanction ayant le caractère d'une punition ;

6. Considérant qu'en cas de retard de paiement, la majoration de la redevance pour création de locaux à usage de bureaux dans la région Île-de-France a pour objet la compensation du préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif de la redevance et ne revêt donc pas le caractère d'une punition ; qu'en revanche, la majoration de cette même redevance en cas d'infraction aux dispositions législatives ou réglementaires relatives à l'acquiescement de la redevance, qui tend à sanctionner les personnes ayant éludé le paiement de la redevance, a le caractère d'une punition ;

7. 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 ; qu'en renvoyant au pouvoir réglementaire le soin de fixer le taux des majorations applicables, cet article ne dispense aucunement le pouvoir règlementaire de respecter les exigences découlant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 ; qu'il n'appartient pas au Conseil constitutionnel d'apprécier la conformité de l'article R. 520-10 du code de l'urbanisme à ces exigences ;

- **Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, Mme Irène L. [Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers]**

1. Considérant qu'aux termes du **1 du I de l'article 1736 du code général des impôts** : « 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 » ;

(...)

3. Considérant que l'article 8 de la Déclaration de 1789 dispose : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires » ; que l'article 61-1 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité des dispositions législatives soumises à son examen aux droits et libertés que la Constitution garantit ; 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 ; qu'en outre, le principe d'individualisation des peines qui découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789 implique qu'une amende fiscale 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 de la méconnaissance des obligations fiscales ;

4. Considérant qu'en réprimant le manquement aux obligations, prévues à l'article 240, au 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B du code susvisé, de transmettre à l'administration fiscale des informations relatives aux sommes versées à d'autres contribuables, la disposition contestée sanctionne le non respect d'obligations déclaratives permettant à l'administration fiscale de procéder aux recoupements nécessaires au contrôle du respect, par les bénéficiaires des versements qui y sont mentionnés, de leurs obligations fiscales ;

5. Considérant qu'en fixant l'amende encourue par l'auteur des versements en proportion des sommes versées, le législateur a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; qu'il **a proportionné la sanction en fonction de la gravité des manquements réprimés appréciée à raison de l'importance des sommes non déclarées** ; que **le taux de 50 % retenu n'est pas manifestement disproportionné** ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

- **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]**

- SUR LE GRIEF TIRÉ DE LA VIOLATION DU PRINCIPE DE NÉCESSITÉ DES PEINES :

4. Considérant qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration de 1789 : « 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 » ; que les principes énoncés par cet article s'appliquent non seulement aux peines prononcées par les juridictions répressives mais aussi à toute sanction ayant le caractère d'une punition ;

(...)

6. Considérant, d'une part, que l'article 61-1 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité des dispositions législatives soumises à son examen aux droits et libertés que la Constitution garantit ; 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 ;

7. Considérant que 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 ;

8. Considérant, d'autre part, que la majoration de la redevance prévue par l'article L. 2125-8 du code général de la propriété des personnes publiques s'applique « sans préjudice de la répression au titre des contraventions de grande voirie » ; qu'en particulier, outre le paiement de la majoration de 100 % de la redevance due pour un stationnement régulier, l'occupant sans droit ni titre du domaine public fluvial s'expose aux sanctions prévues par l'article L. 2132-9 du même code ; 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 ; que, toutefois, 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 ; qu'il appartient donc aux autorités administratives compétentes de veiller au respect de cette exigence ; que, sous cette réserve, le grief tiré de la violation du principe de nécessité des peines doit être écarté ;

- **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**

- SUR L'ARTICLE 3 :

7. Considérant que l'article 3 modifie l'article 131-38 du code pénal, pour instaurer, dans certains cas, un nouveau critère alternatif de détermination de la peine criminelle ou correctionnelle encourue par les personnes morales ; qu'il prévoit que, pour un crime ou un délit puni d'au moins cinq ans d'emprisonnement et ayant procuré un profit direct ou indirect, le maximum de la peine est soit le quintuple du taux maximum de l'amende prévu pour les personnes physiques soit le dixième du chiffre d'affaires moyen annuel de la personne morale, calculé sur les trois derniers chiffres d'affaires annuels connus à la date des faits ; qu'il prévoit que, pour un crime pour lequel aucune peine d'amende n'est prévue à l'encontre des personnes physiques et lorsque le crime a procuré un profit direct ou indirect, le maximum de la peine est soit un million d'euros soit le cinquième du chiffre d'affaires moyen annuel de la personne morale, calculé sur les trois derniers chiffres d'affaires annuels connus à la date des faits ;

8. Considérant que, selon les requérants, le nouveau mode de calcul du quantum des peines délictuelles et criminelles encourues par les personnes morales, fondé uniquement sur leurs capacités financières, est contraire à la fois au principe de proportionnalité des peines et au principe d'individualisation des peines, qui découlent tous deux de l'article 8 de la Déclaration de 1789 ; que les dispositions de l'article 3, en retenant le chiffre d'affaires comme critère de calcul du quantum de la peine, institueraient une différence de traitement entre les personnes morales contraire au principe d'égalité devant la loi ; qu'en ne déterminant pas avec suffisamment de précision les cas dans lesquels le critère alternatif de calcul du quantum de la peine est applicable, ces dispositions ne respecteraient pas l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi ; que le législateur aurait également ainsi méconnu l'étendue de sa compétence ;

9. Considérant que l'article 8 de la Déclaration de 1789 dispose : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires. . . » ; qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant. . . la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables » ; que l'article 61 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; 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 ;

10. Considérant 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 ;

(...)

- SUR L'ARTICLE 44 :

41. Considérant que l'article 44 est relatif à la prise de copie de documents soumis au droit de communication de l'administration fiscale ; que son paragraphe II introduit au sein de la section 1 du chapitre I du titre II de la première partie du livre des procédures fiscales un nouveau 2° ter comprenant un nouvel article L. 13 F en vertu duquel les agents de l'administration peuvent, sans que le contribuable puisse s'y opposer, prendre copie des documents dont ils ont connaissance dans le cadre des procédures d'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques et des procédures de vérification de la comptabilité ; que son paragraphe I a pour objet de compléter l'article 1734 du code général des impôts, relatif à l'amende de 1 500 euros applicable à l'absence de tenue ainsi qu'à la destruction avant les délais prescrits des documents soumis au droit de communication de l'administration fiscale ou au refus de communiquer ces documents ; qu'il prévoit que cette amende est applicable, en cas d'opposition à la prise de copie des documents prévue par le nouvel article L. 13 F du livre des procédures fiscales, pour chaque document, sans que le total des amendes puisse être supérieur à 10 000 euros ou, si ce montant est supérieur, à 1 % du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 1 % du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle ;

42. Considérant que les requérants invoquent la méconnaissance des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 résultant de la disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue ;

43. Considérant qu'en instaurant, au paragraphe I de l'article 44, une amende en cas d'opposition à la prise de copie des documents soumis au droit de communication de l'administration fiscale s'élevant à 1 500 euros « pour chaque document, sans que le total des amendes puisse être supérieur à 10 000 euros ou, si ce montant est supérieur, à 1 % du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 1 % du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle », le législateur a entendu réprimer les agissements faisant obstacle au droit de l'administration d'obtenir copie de documents en vertu du paragraphe II de l'article 44 ; qu'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** ; qu'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 ; qu'il y a lieu, **dès lors, de déclarer contraires à la Constitution les mots : « ou, si ce montant est supérieur, à 1 % du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 1 % du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle » au deuxième alinéa du paragraphe I de l'article 44** ;

(...)

- SUR L'ARTICLE 61 :

53. Considérant que l'article 61 instaure des sanctions en cas de défaut de réponse ou de réponse partielle à une mise en demeure de produire certains éléments déclaratifs relatifs aux actionnaires, aux filiales et aux participations ; que le 1° de son paragraphe I introduit un nouveau paragraphe IV dans l'article 1763 du code général des impôts prévoyant une amende de 1 500 euros, ou 10 % des droits rappelés si ce dernier montant est plus élevé, pour chaque manquement constaté par personne ou groupement de personnes au titre d'un exercice lorsque le défaut de réponse ou la réponse partielle porte sur les listes des personnes ou groupement de personnes prévues en application des dispositions des articles 53 A, 172, 172 bis et 223 du même code ; que le 2° de son paragraphe I rétablit un article 1763 A prévoyant une amende de même montant, « pour chaque manquement constaté par entité au titre d'un exercice » lorsque le défaut de réponse ou la réponse partielle porte sur la déclaration prévue au paragraphe IV de l'article 209 B du même code ; que le paragraphe II de l'article 61 prévoit une application de ces nouvelles sanctions aux déclarations dont l'obligation de dépôt arrive à échéance à compter de l'entrée en vigueur de la loi ;

54. Considérant que les requérants contestent les critères retenus pour les manquements aux dispositions de l'article 61, qui seraient insuffisamment objectifs et précis ; qu'ils soutiennent également que le principe de proportionnalité des peines est méconnu ;

55. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution, « la loi fixe les règles concernant la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables » ; qu'en faisant référence aux listes des personnes ou groupements de personnes de droit ou de fait prévues en application des dispositions des articles 53 A, 172, 172 bis et 223 du code général des impôts, le nouveau paragraphe IV de l'article 1763 du même code vise à réprimer le manquement à des obligations qui ne résultent pas directement de la loi elle-même mais des mesures réglementaires qu'exige son application ; qu'il en va de même à l'article 1763 A rétabli dans le code général des impôts qui fait référence à « la déclaration prévue au paragraphe IV de l'article 209 B » du même code, alors que ce paragraphe ne fait que mentionner les obligations déclaratives de la personne morale qui doivent être fixées par décret en Conseil d'État ; que, toutefois, en réprimant l'absence de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure de produire des documents exigés par des mesures réglementaires d'application, le législateur a défini lui-même les comportements constitutifs de ces infractions sans méconnaître le principe de la légalité des délits ;

56. Considérant, en second lieu, qu'en **prévoyant de réprimer le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure de produire certains documents d'une amende de 1 500 euros ou 10 % des droits rappelés si ce dernier montant est plus élevé, pour chaque manquement constaté au titre d'un exercice, le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au regard du manquement et des conséquences qui peuvent en résulter au regard des impôts à acquitter par le contribuable** ;

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

- SUR L'ARTICLE 97 :

93. Considérant que l'article 1735 ter du code général des impôts réprime le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure adressée par l'administration en application du paragraphe III de l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales en matière de contrôle des prix de transfert entre des entreprises qui sont en situation de dépendance ou de contrôle ou lorsque l'une de ces entreprises est établie ou constituée dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du code général des impôts ; qu'il prévoit, pour chaque exercice vérifié, une **amende d'un montant de 10 000 euros ou, si le montant correspondant est supérieur à cette dernière somme, et compte tenu de la gravité des manquements, d'un montant pouvant atteindre 5 % des bénéfices transférés** ;

94. Considérant que l'article 97 modifie cet article 1735 ter pour remplacer la référence à « 5 % des bénéfices transférés » par une référence à « **0,5 % du chiffre d'affaires** » ; (...)

96. Considérant que l'article 8 de la Déclaration de 1789 dispose : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires. . . » ; qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant. . . la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables » ; que l'article 61 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; 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 ;

97. Considérant qu'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 ; que, par suite, l'article 97 doit être déclaré contraire à la Constitution ;

(...)

115. Considérant, d'autre part, que **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** ;

116. Considérant que l'article L. 64 du livre des procédures fiscales permet à l'administration, dans une procédure de rectification, d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes constitutifs d'un abus de droit « soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles » ; que les dispositions

contestées modifient la définition de ces actes pour prévoir que sont constitutifs d'un abus de droit, non plus les actes qui « n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer » l'impôt que l'intéressé aurait dû supporter « si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés », mais les actes qui « ont pour motif principal » d'éluder ou d'atténuer l'impôt ; qu'une telle modification de la définition de l'acte constitutif d'un abus de droit a pour effet de conférer une importante marge d'appréciation à l'administration fiscale ;

117. Considérant que, d'une part, la procédure de l'abus de droit fiscal peut s'appliquer à tous les impôts pesant sur les entreprises et les particuliers ; que, d'autre part, la mise en oeuvre de cette procédure est assortie, outre du rétablissement de l'impôt normalement dû et du paiement d'intérêts de retard à raison de 0,40 % par mois en vertu du paragraphe III de l'article 1727 du code général des impôts, d'une majoration égale, en vertu de l'article 1729 du même code, à 80 % des impôts dus, ramenée à 40 % « lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire » ;

118. Considérant que, compte tenu des conséquences ainsi attachées à la procédure de l'abus de droit fiscal, **le législateur ne pouvait, sans méconnaître les exigences constitutionnelles précitées, retenir que seraient constitutifs d'un abus de droit les actes ayant « pour motif principal » d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait dû normalement supporter ;**

119. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, l'article 100 doit être déclaré contraire à la Constitution ;

- **Décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014, SAS Labeyrie [Majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage]**

3. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « 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 » ; que les principes énoncés par cet article s'appliquent non seulement aux peines prononcées par les juridictions répressives mais aussi à toute sanction ayant le caractère d'une punition ;

4. Considérant que l'article 230 H du code général des impôts instaure une imposition dénommée contribution supplémentaire à l'apprentissage, qui a pour assiette les rémunérations des salariés ; que le premier alinéa du paragraphe V de l'article 230 H prévoit qu'en cas de défaut de versement ou de versement insuffisant de la contribution supplémentaire à l'apprentissage le 1er mars de l'année suivant celle du versement des salaires, le montant de la contribution qui doit être versé au comptable public compétent selon les modalités définies au paragraphe III de l'article 1678 quinquies du code général des impôts est majoré de l'insuffisance constatée ; que **cette majoration de la contribution en cas d'infraction aux dispositions législatives relatives à la liquidation et à l'acquittement de la contribution, qui tend à sanctionner les personnes ayant liquidé de manière erronée ou ayant éludé le paiement de la contribution, a le caractère d'une punition ;**

5. Considérant, en deuxième lieu, que 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 de 1789, l'obligation de définir les crimes et délits en termes suffisamment clairs et précis ;

(...)

9. Considérant que 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, et notamment de celles prévues par les articles 1728 et 1729 du code général des impôts qui revêtent le caractère d'une punition ; 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 ; que, **toutefois, 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 ; qu'il appartient donc aux autorités administratives compétentes de veiller au respect de cette exigence ; que, sous cette réserve, le grief tiré de la violation des principes de nécessité et de proportionnalité des peines doit être écarté ;**

10. 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 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 ;**

11. Considérant que les dispositions contestées ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit ; que, sous la réserve énoncée au considérant 9, elles doivent être déclarées conformes à la Constitution,

- **Décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014, Loi de finances pour 2015**

- SUR L'ARTICLE 78 :

44. Considérant que l'article 1735 ter du code général des impôts réprime le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure adressée par l'administration en application du paragraphe III de l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales en matière de contrôle des prix de transfert entre des entreprises qui sont en situation de dépendance ou de contrôle ou lorsque l'une de ces entreprises est établie ou constituée dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du code général des impôts ; qu'il prévoit, pour chaque exercice vérifié, une amende « d'un montant de 10 000 euros ou, si le montant correspondant est supérieur à cette dernière somme, et compte tenu de la gravité des manquements, d'un montant pouvant atteindre 5 % des bénéfices transférés » ;

45. Considérant que l'article 78 modifie les dispositions de cet article qui fixent le maximum du montant de l'amende encourue ; qu'il prévoit que l'amende, qui ne peut être inférieure à 10 000 euros, peut atteindre le plus élevé des deux montants suivants : « 0,5 % du montant des transactions concernées par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à disposition de l'administration après mise en demeure » ou « 5 % des rectifications du résultat fondées sur l'article 57 du présent code et afférentes aux transactions mentionnées au 1° du présent article » ;

46. Considérant que, selon les sénateurs requérants, en instaurant une sanction proportionnelle au montant des transactions concernées par les documents qui n'ont pas été mis à disposition de l'administration, ces dispositions portent atteinte au principe de proportionnalité des peines ;

47. Considérant que l'article 8 de la Déclaration de 1789 dispose : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires... » ; qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant... la détermination des crimes et délits ainsi que les peines qui leur sont applicables » ; que l'article 61 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; 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 ;

48. Considérant que, pour le calcul du plafond de l'amende instituée par l'article 1735 ter, le taux de 0,5 % n'est appliqué qu'au montant des seules transactions pour lesquelles les documents ou compléments spécialement désignés et réclamés par mise en demeure de l'administration n'ont pas été mis à sa disposition ou ne l'ont été que partiellement ; **que le législateur a retenu un critère de calcul du maximum de la peine encourue en lien avec les infractions réprimées ; que, pour la détermination du plafond d'une amende prononcée en proportion de la gravité des manquements réprimés, le taux de 0,5 % appliqué à ce montant n'est pas manifestement hors de proportion avec la gravité de ces infractions ; que, par suite, le grief tiré de la violation du principe de proportionnalité des peines doit être écarté ;**

- **Décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014, Société SGI [Amende pour contribution à l'obtention, par un tiers, d'un avantage fiscal indu]**

- SUR LES NORMES DE CONSTITUTIONNALITÉ APPLICABLES :

3. Considérant qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « 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 » ; que les principes énoncés par cet article s'appliquent non seulement aux peines prononcées par les juridictions répressives mais aussi à toute sanction ayant le caractère d'une punition ;

4. Considérant que les articles 199 undecies A, 199 undecies B, 217 undecies et 217 duodecies du code général des impôts prévoient des avantages fiscaux pour les contribuables qui réalisent certains investissements outre-mer ; que le bénéfice de ces avantages fiscaux est, dans certains cas, subordonné à l'obtention d'un agrément ; que, si l'avantage fiscal apparaît finalement indu, l'administration peut exiger du contribuable son remboursement intégral ;

5. Considérant que les dispositions contestées prévoient une amende pour la personne qui a contribué à l'obtention par un tiers d'un avantage fiscal indu sur le fondement des articles 199 undecies A, 199 undecies B, 217 undecies et 217 duodecies du code général des impôts ; que la première phrase de l'article 1756 quater est

relative aux investissements subordonnés à l'obtention d'un agrément ; qu'elle prévoit dans ce cas l'amende fiscale encourue par la personne qui a fourni volontairement de fausses informations ou qui n'a pas respecté les engagements qu'elle avait pris envers l'administration ; que la seconde phrase de l'article 1756 quater est relative aux investissements non subordonnés à l'obtention d'un agrément ; qu'elle prévoit dans ce cas l'amende fiscale encourue par la personne qui s'est livrée à des agissements, manœuvres ou dissimulations ayant conduit à la remise en cause de ces aides pour autrui ; qu'en toute hypothèse, cette amende fiscale est égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu, sans préjudice des sanctions de droit commun ;

6. Considérant que **cette amende fiscale, qui tend à réprimer les agissements des personnes ayant contribué à l'obtention, par un tiers, d'un avantage fiscal indu, a le caractère d'une punition** ; que, par suite, les griefs tirés d'une atteinte au droit de propriété et au principe d'égalité devant les charges publiques sont inopérants ; **qu'il appartient au Conseil constitutionnel d'examiner la conformité des dispositions contestées aux exigences qui résultent de l'article 8 de la Déclaration de 1789** ;

- SUR LA CONFORMITÉ DES DISPOSITIONS CONTESTÉES AUX DROITS ET LIBERTÉS QUE LA CONSTITUTION GARANTIT :

7. Considérant, en second lieu, que l'article 61-1 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité des dispositions législatives soumises à son examen aux droits et libertés que la Constitution garantit ; 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** ; qu'en outre, **le principe d'individualisation des peines qui découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789 implique que l'amende, 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** ;

8. Considérant qu'en fixant l'amende en lien avec l'avantage fiscal indûment obtenu, le législateur a entendu favoriser les investissements réalisés outre-mer en garantissant leur sécurité, tout en poursuivant un but de lutte contre la fraude fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; **qu'en prévoyant que le montant de l'amende fiscale est fixé en proportion de l'importance des sommes indûment obtenues, il a proportionné le montant de cette amende à la gravité des manquements réprimés ; que le taux de 100 % retenu n'est pas manifestement disproportionné** ;

9. Considérant, toutefois, que l'amende prévue par l'article 1756 quater peut être appliquée soit si la personne a fourni « volontairement » de fausses informations, soit si elle « n'a pas respecté les engagements qu'elle avait pris envers l'administration », soit, dans le cas où un agrément n'est pas exigé, si elle s'est livrée à des agissements, manœuvres ou dissimulations ayant conduit à la remise en cause de ces aides pour autrui ; que, compte tenu des modalités de fixation de son montant en proportion de l'avantage obtenu par un tiers, cette amende pourrait revêtir un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des manquements réprimés si elle était appliquée sans que soit établi l'élément intentionnel de ces manquements ; que, par suite, les dispositions contestées doivent être interprétées comme prévoyant une amende applicable aux personnes qui ont agi sciemment et dans la connaissance soit du caractère erroné des informations qu'elles ont fournies, soit de la violation des engagements qu'elles avaient pris envers l'administration, soit des agissements, manœuvres ou dissimulations précités ;

10. Considérant que, d'autre part, l'amende prévue par l'article 1756 quater du code général des impôts s'applique « sans préjudice des sanctions de droit commun » ; 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** ; que, toutefois, 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** ; qu'il appartient donc aux autorités administratives et judiciaires compétentes de veiller au respect de cette exigence ; que, sous ces réserves, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 doit être écarté ;

(...)

b. Sur le principe d'individualisation des peines

- **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**

3. Considérant qu'en précisant que le procureur de la République n'est pas tenu d'être présent à cette audience, la loi déferée n'a méconnu, contrairement à ce qui est soutenu par les requérants, ni les dispositions de l'article 34 de la Constitution aux termes desquelles : " La loi fixe les règles concernant : ... la procédure pénale... ", ni le principe d'égalité devant la justice, ni les exigences constitutionnelles relatives au respect des droits de la défense et à l'existence d'un procès équitable, ni 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, ni aucun autre principe constitutionnel,

- **Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, Société SERAS II [Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi]**

4. Considérant qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration de 1789 : « 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 » ; que le **principe d'individualisation des peines qui découle de cet article 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 ;

5. Considérant qu'en instituant, dans le recouvrement de l'impôt, une majoration fixe de 40 % du montant des droits en cas de mauvaise foi du contribuable, l'article 1729 du code général des impôts vise, pour assurer l'égalité devant les charges publiques, à améliorer la prévention et à renforcer la répression des insuffisances volontaires de déclaration de base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt ; que le même article prévoit une majoration de 80 % si le contribuable s'est rendu coupable de manoeuvres frauduleuses ou d'abus de droit ;

6. 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 ou d'appliquer la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de ne laisser à la charge du contribuable que des intérêts de retard s'il estime que l'administration n'établit pas que ce dernier se serait rendu coupable de manoeuvres frauduleuses ni qu'il aurait agi de mauvaise foi ; 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 ;

- **Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, Mme Irène L. [Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers]**

2. Considérant que, selon la requérante, en punissant d'une amende égale à 50 % des sommes non déclarées le fait d'avoir manqué à l'obligation de déclarer les commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations, honoraires occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations, versés à des tiers à l'occasion de l'exercice de sa profession, la disposition contestée porte atteinte aux principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines, qui découlent de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

3. Considérant que l'article 8 de la Déclaration de 1789 dispose : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires » ; que l'article 61-1 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité des dispositions législatives soumises à son examen aux droits et libertés que la Constitution garantit ; 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 ; qu'en outre, **le principe d'individualisation des peines qui découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789 implique qu'une amende fiscale 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 de la méconnaissance des obligations fiscales** ;

4. Considérant qu'en réprimant le manquement aux obligations, prévues à l'article 240, au 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B du code susvisé, de transmettre à l'administration fiscale des informations relatives aux sommes versées à d'autres contribuables, la disposition contestée sanctionne le non respect d'obligations

déclaratives permettant à l'administration fiscale de procéder aux recoupements nécessaires au contrôle du respect, par les bénéficiaires des versements qui y sont mentionnés, de leurs obligations fiscales ;

5. Considérant qu'en fixant l'amende encourue par l'auteur des versements en proportion des sommes versées, le législateur a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; qu'il a proportionné la sanction en fonction de la gravité des manquements réprimés appréciée à raison de l'importance des sommes non déclarées ; **que le taux de 50 % retenu n'est pas manifestement disproportionné ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 doit être écarté**

2. Sur l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale

Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, Loi de finances pour 1990

96. Considérant que l'article 108, tout en maintenant en vigueur les dispositions qui font obligation au juge de vérifier de manière concrète que la demande d'autorisation qui lui est soumise est bien fondée, énonce que " le juge motive sa décision par l'indication des éléments de fait et de droit qu'il retient et qui laissent présumer, en l'espèce, l'existence des agissements frauduleux dont la preuve est recherchée " ; que ces précisions ne méconnaissent aucune des **exigences constitutionnelles assurant la conciliation du principe de la liberté individuelle et des nécessités de la lutte contre la fraude** fiscale ; qu'il en va pareillement des dispositions qui prévoient la possibilité pour les agents de l'administration de solliciter du juge qui a eu connaissance du dossier et pris l'ordonnance l'autorisation d'effectuer sous son contrôle des investigations complémentaires dans l'hypothèse définie par le législateur ; qu'en ce cas la loi prévoit que mention de l'autorisation supplémentaire est portée au procès-verbal établi contradictoirement qui relate les modalités et le déroulement de l'opération ; qu'il incombe à l'autorité judiciaire de veiller au respect de ces dernières prescriptions, comme de l'ensemble des garanties énoncées par les dispositions demeurant en vigueur des articles L 16 B et L 38 du livre des procédures fiscales et 64 du code des douanes ;

Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, Loi de finances pour 2004

- SUR L'ARTICLE 3 :

8. Considérant que l'article 3, relatif à la prime pour l'emploi instaurée par la loi du 30 mai 2001 susvisée, insère dans le code général des impôts un article 1665 bis permettant, sous certaines conditions, le versement d'un acompte de cette prime, d'un montant forfaitaire de 250 euros, aux personnes reprenant une activité professionnelle ; qu'en particulier, le dernier alinéa du I de ce nouvel article dispose que : " Les demandes formulées sur la base de renseignements inexacts en vue d'obtenir le paiement d'un acompte donnent lieu à l'application d'une amende fiscale de 100 euros si la mauvaise foi de l'intéressé est établie " ;

9. Considérant que les requérants soutiennent que cette dernière disposition " déroge aux principes généraux du droit et notamment au respect des droits de la défense " et " établit des sanctions automatiques et disproportionnées par rapport à l'objet de la loi, en méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen " ;

10. Considérant qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation entre l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle 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 " ;

11. Considérant qu'il résulte de ces dernières dispositions, qui s'appliquent à toute sanction ayant le caractère de punition, qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés les principes de légalité des délits et des peines, de nécessité des peines, et de non-rétroactivité de la loi répressive plus sévère ; que s'impose en outre le respect des droits de la défense ;

12. Considérant, en premier lieu, qu'en adoptant les dispositions précitées, le législateur n'a pas entendu déroger aux dispositions applicables aux pénalités fiscales en matière d'impôts directs ; qu'ont notamment vocation à s'appliquer l'article L. 195 A du livre des procédures fiscales qui dispose que " la preuve de la mauvaise foi et des manoeuvres frauduleuses incombe à l'administration ", ainsi que celles de l'article L. 80 D aux termes desquelles : " Les sanctions fiscales ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de trente jours à

compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contribuable ou redevable concerné la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations " ; que, par suite, manquent en fait les griefs tirés tant du caractère automatique de la sanction que de la violation des droits de la défense ;

13. Considérant, en deuxième lieu, 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 ;

- **Décision n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010, Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatif à Saint-Martin**

2. Considérant qu'aux termes de l'article 74 de la Constitution : " Les collectivités d'outre-mer régies par le présent article ont un statut qui tient compte des intérêts propres de chacune d'elles au sein de la République. - Ce statut est défini par une loi organique, adoptée après avis de l'assemblée délibérante, qui fixe... les compétences de cette collectivité ; sous réserve de celles déjà exercées par elle, le transfert de compétences de l'État ne peut porter sur les matières énumérées au quatrième alinéa de l'article 73... " ; qu'il appartient au législateur organique, lorsqu'il répartit entre l'État et les collectivités régies par l'article 74 de la Constitution la compétence d'établir, de calculer et de percevoir les impositions de toutes natures, de prévoir les dispositions contribuant à la mise en œuvre de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale qui découle de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

(...)

4. Considérant que le 2° du paragraphe I de l'article 1er de la loi organique reprend dans un paragraphe I bis les dispositions figurant dans le 3° du paragraphe I de l'article L.O. 6314-4 du même code tout en retirant de l'objet de la convention à conclure entre l'État et la collectivité de Saint-Martin en vue de prévenir les doubles impositions et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales la définition des " obligations de la collectivité en matière de communication d'informations à des fins fiscales " ; qu'en outre, le crédit d'impôt institué avant l'entrée en vigueur de cette convention n'est assorti d'aucune obligation ayant cet objet ;

5. Considérant, en premier lieu, que cette convention devra être approuvée par une loi organique dans la mesure où elle affecte les compétences transférées à cette collectivité par la loi organique prise sur le fondement de l'article 74 de la Constitution ; qu'en outre, ces dispositions ne sauraient avoir pour objet ni pour effet de restreindre l'exercice des compétences conférées au législateur organique par l'article 74 de la Constitution, notamment dans les cas où cette convention ne pourrait aboutir ou ne permettrait pas de lutter efficacement contre l'évasion fiscale ;

6. Considérant, en second lieu, que la mise en œuvre des dispositions des paragraphes I et II de l'article 1er de la loi organique ne pourra intervenir que dans le respect du 2° du paragraphe I de l'article L.O. 6314-4 du même code qui dispose que " la collectivité de Saint-Martin transmet à l'État toute information utile pour l'application de sa réglementation relative aux impôts de toute nature ou dénomination " ;

- **Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, M. Philippe E. [Organismes de gestion agréés]**

3. Considérant que, selon le requérant, les dispositions précitées instituent une différence de traitement injustifiée entre les contribuables adhérant à un centre ou à une association de gestion agréé et ceux qui n'y adhèrent pas, nonobstant le fait que les comptes de ces derniers sont établis et certifiés par un expert-comptable inscrit au tableau régional de l'ordre des experts-comptables et commissaires aux comptes ; qu'ainsi, elles méconnaîtraient le principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

4. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

5. Considérant que le 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, dans sa rédaction issue du 4° du paragraphe I de l'article 76 de la loi du 30 décembre 2005 susvisée, prévoit une majoration de 25 % du revenu

professionnel lorsque celui-ci est réalisé par des contribuables qui n'adhèrent pas à un centre ou à une association de gestion agréé ;

6. Considérant que ces organismes de gestion agréés ont été institués pour procurer à leurs adhérents une assistance technique en matière de tenue de comptabilité et favoriser une meilleure connaissance des revenus non salariaux, afin de mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, comme l'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision du 29 décembre 1989 susvisée, le législateur, tenant compte de la spécificité du régime juridique des adhérents à un organisme de gestion agréé, a pu en contrepartie encourager l'adhésion à un tel organisme par l'octroi d'avantages fiscaux, et notamment d'un abattement correspondant, avant le 1er janvier 2006, à 20 % du bénéfice imposable ;

7. Considérant que la majoration, à compter du 1er janvier 2006, de 25 % de la base d'imposition des non-adhérents est intervenue dans le cadre d'une réforme globale de l'impôt sur le revenu qui a concerné tous les contribuables ; que cette mesure est la contrepartie, arithmétiquement équivalente, de la suppression de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient, avant cette réforme de l'impôt, les adhérents à un organisme de gestion agréé ; qu'ainsi, la différence de traitement entre adhérents et non adhérents demeure justifiée à l'instar du régime antérieur et ne crée donc pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité doit être rejeté ;

- **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**

(...)

- SUR L'ARTICLE 57 :

45. Considérant que l'article 57 modifie le 2 de l'article 238-0 A du code général des impôts pour permettre d'ajouter à la liste des États et territoires non coopératifs en matière fiscale, les États et territoires non membres de l'Union européenne qui n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative dont les stipulations ou la mise en œuvre assurent l'obtention des renseignements nécessaires par la voie de l'échange sur demande ou automatique ainsi que des États et territoires non membres de l'Union européenne qui n'ont pas pris l'engagement de mettre en place un échange tant sur demande que par voie automatique d'informations avec la France ; que ces dispositions sont applicables à compter du 1er janvier 2016 ;

46. Considérant que, selon les requérants, en fixant un tel critère pour élaborer la liste des États et territoires non coopératifs, le législateur a retenu « un critère impossible à définir à ce jour, en l'absence de consensus international sur les modalités d'un échange automatique d'informations » ; que ces dispositions, en faisant peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives, méconnaîtraient le principe d'égalité devant les charges publiques ;

47. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité devant les charges publiques, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de cette égalité ;

(...)

50. Considérant **qu'en insérant dans le code général des impôts un article 238-0 A, la loi du 30 décembre 2009 a entendu lutter contre les « paradis fiscaux » en instaurant un régime de taxation de nature à dissuader les investissements et les opérations financières dans les États et territoires refusant les échanges d'informations fiscales entre administrations** ; qu'en prévoyant d'inscrire sur la liste des États et territoires non coopératifs les États et territoires non membres de l'Union européenne qui n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative dont les stipulations ou la mise en œuvre assurent l'obtention des renseignements nécessaires par la voie de l'échange sur demande ou automatique ainsi que des États et territoires non membres de l'Union européenne qui n'ont pas pris l'engagement de mettre en place un échange automatique d'informations, l'article 57 de la loi déferée a entendu promouvoir l'assistance entre États dans le domaine fiscal ;

51. Considérant que, selon les informations communiquées par le Gouvernement, la France n'a, à ce jour, conclu aucune convention bilatérale comportant une clause particulière sur l'échange automatique d'informations répondant aux conditions posées par les dispositions contestées ; qu'en conséquence, en application de ces dispositions, un nombre important d'États et de territoires sera susceptible, en l'absence de conventions passées au 1er janvier 2016 ou en l'absence d'engagement de passer de telles conventions ou en l'absence

d'interprétations des conventions existantes comme permettant l'échange automatique d'informations, de figurer sur cette liste des États et territoires non coopératifs ; **qu'en l'état, les conséquences qui résultent des nouveaux critères d'inscription d'un État ou d'un territoire sur cette liste revêtent, pour les entreprises qui y ont une activité, un caractère disproportionné à l'objectif poursuivi et sont de nature à entraîner une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques** ; que les dispositions de l'article 57 méconnaissent les exigences découlant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 ;

52. Considérant, dès lors, que l'article 57 doit être déclaré contraire à la Constitution ;

- **Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, Association française des entreprises privées et autres [Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou des territoires non coopératifs]**

8. Considérant que l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dispose que la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

9. Considérant, en premier lieu, **qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre les « paradis fiscaux » ; qu'il a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des sociétés qui réalisent des investissements ou des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs ; que ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle** ; que le législateur a institué, entre les contribuables qui perçoivent des produits de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif ou qui réalisent des plus-values à l'occasion de la cession de titres de ces dernières et les autres contribuables, une différence de traitement fondée sur des critères en rapport direct avec l'objet de la loi ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté ;

10. Considérant, en second lieu, que le niveau d'imposition susceptible de résulter, au titre de la loi fiscale française, de l'application des dispositions contestées n'est pas tel qu'il en résulterait une imposition confiscatoire ; que les dispositions contestées ne sauraient, toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que, à l'instar de ce que le législateur a prévu pour d'autres dispositifs fiscaux applicables aux opérations réalisées dans un État ou un territoire non coopératif, notamment aux articles 125 A, 182 A bis et 182 B du code général des impôts, **le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire** ; que, sous cette réserve, elles ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques ;

