



Commentaire

Décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017

Mme Michelle Theresa B.

(Amende pour défaut de déclaration de trusts)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 26 décembre 2016 par le Conseil d'État (décision n° 405025 du 23 décembre 2016) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée pour Mme Michelle Theresa B. Cette question était relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du code général des impôts (CGI) dans ses rédactions, d'une part, issue de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 et, d'autre part, résultant de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

Dans sa décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, le Conseil constitutionnel a censuré :

- les mots « *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* » figurant au paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du CGI dans sa rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011 ;
- et les mots « *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* » figurant au paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du CGI dans sa rédaction résultant de la loi du 6 décembre 2013.

Il a, en revanche, déclaré conforme à la Constitution le surplus des dispositions du même paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du CGI.

I. – Les dispositions contestées

A. – Présentation

1. – Le trust, définition et régime fiscal en France

Le trust est une institution juridique constituée par l'ensemble des relations juridiques résultant de la décision (irrévocable ou pas) d'une personne (le constituant ou *settlor*) de confier ses biens à un tiers (le gestionnaire ou *trustee*)

qui les contrôle (de manière discrétionnaire ou encadrée) dans l'intérêt d'un bénéficiaire (ou dans un but déterminé, par exemple caritatif) éventuellement avant d'en transférer la propriété, et éventuellement sous conditions, à un attributaire (une même personne pouvant être constituant, bénéficiaire et/ou attributaire)¹.

Même s'il est impossible de constituer un trust en droit français, la jurisprudence de la Cour de cassation, qui l'assimilait à une « *donation indirecte* »², a toutefois admis qu'un trust constitué à l'étranger produise des effets en France dès lors qu'il est constitué dans le respect des lois en vigueur dans l'État de création et qu'il ne comporte pas de disposition contraire à l'ordre public français, notamment à la réserve héréditaire³.

L'article 792-0 *bis* du CGI définit les notions de « *trust* » et de « *constituant* » et fixe le régime fiscal des transmissions de biens et droits placés dans un trust.

Reprenant la définition figurant à l'article 2 de la convention de La Haye du 1^{er} juillet 1985 sur la loi applicable au trust et à sa reconnaissance⁴, l'article 792-0 *bis* du CGI définit le trust comme « *l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un État autre que la France par une personne qui a la qualité de constituant, par acte entre vifs ou à cause de mort, en vue d'y placer des biens ou droits, sous le contrôle d'un administrateur, dans l'intérêt d'un ou de plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé* ».

Les produits distribués par un trust sont soumis à l'impôt sur le revenu (IR) dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Les successions ou donations de biens ou droits le composant sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit. Les conditions de l'assujettissement à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) du constituant ou du bénéficiaire ont été précisées. Enfin, le législateur a institué, à l'article 990 J du CGI, un prélèvement *sui generis* sur les trusts, avec application du tarif le plus élevé prévu pour l'ISF, soit actuellement 1,5 %.

2 – L'article 1649 AB du CGI : l'obligation de déclaration des trusts

L'article 1649 AB, issu de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 et modifié par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 **relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière**, instaure à son premier alinéa une obligation

¹ Pour une présentation détaillée, voir le commentaire de la décision n° 2016-591 QPC du 21 octobre 2016, *Mme Helen S. (Registre public des trusts)*.

² Cass. 1^{ère} civ., 20 février 1996, n° 423, *Zieseniss*.

³ Cour d'appel de Paris, 10 janvier 1970, *Courtois c/ consorts de Gany*.

⁴ Cette convention a été signée par la France mais elle n'a pas été ratifiée et n'est donc pas applicable en France.

déclarative à la charge de l'administrateur du trust, lorsque l'administrateur, le constituant ou l'un au moins des bénéficiaires du trust a son domicile fiscal en France, ou lorsque le trust comprend un bien ou un droit qui y est situé.

L'obligation déclarative est double :

- L'administrateur est tenu de souscrire une déclaration « *évènementielle* » : lorsque le constituant ou l'un au moins des bénéficiaires du trust a son domicile fiscal en France, ou lorsque le trust comprend un bien ou un droit qui y est situé, l'administrateur est tenu de déclarer la constitution, la modification ou l'extinction du trust, ainsi que le contenu de ses termes et le nom du constituant et des bénéficiaires ; lorsque l'administrateur a son domicile fiscal en France, il est tenu de déclarer la constitution, la modification ou l'extinction du trust, ainsi que le contenu de ses termes.
- L'administrateur est tenu de souscrire une déclaration « *annuelle* », c'est-à-dire de déclarer, chaque année, la valeur vénale au 1^{er} janvier des biens et droits placés dans le trust et de leurs produits capitalisés.

Des dispositions réglementaires complètent les dispositions législatives relatives à ces obligations déclaratives⁵.

3. – Le paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du CGI : la sanction du défaut de déclaration

La méconnaissance de ces obligations déclaratives est sanctionnée par une amende infligée à l'administrateur, dont les constituants et bénéficiaires sont, sous certaines conditions, solidairement responsables.

* La loi du 29 juillet 2011, qui a introduit l'obligation déclarative, a inséré un paragraphe IV *bis* à l'article 1736 du CGI sanctionnant la méconnaissance de cette obligation. Ces dispositions prévoyaient de sanctionner l'administrateur d'une amende d'un montant égal à 5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés, sans pouvoir être inférieur à 10 000 euros. Cette sanction a été aggravée par la loi du 6 décembre 2013, qui a porté le montant de l'amende à 12,5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés, sans pouvoir être inférieur à 20 000 euros.

⁵ Il s'agit des articles 344 G *sexies* à 344 G *octies* de l'annexe III au CGI : l'article 344 G *sexies* énumère les indications que doit comporter la déclaration « *évènementielle* » prévue aux 1^{er} et 5^e alinéas de l'article 1649 AB ; l'article 344 G *septies* énumère les indications que doit comporter la déclaration « *annuelle* » prévue au 6^e alinéa de l'article 1649 AB ; l'article 344 G *octies* dispose que le domicile fiscal s'apprécie au 1^{er} janvier de chaque année.

Cette amende se dédouble, en réalité, selon que le seuil est franchi ou non : forfaitaire jusqu'au seuil (10 000 ou 20 000 euros selon la version du texte), proportionnelle au montant des avoirs placés dans le trust au-delà (5 % ou 12,5 % selon la version du texte).

Elle s'applique indépendamment de l'existence de droits éludés.

* Elle est susceptible d'être infligée pour chaque année non prescrite au titre de laquelle l'obligation déclarative a été méconnue. Elle peut être infligée plusieurs fois à raison d'une même année lorsqu'un ou des événements auraient justifié, outre la déclaration annuelle, une ou des déclarations événementielles.

* La loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 a supprimé l'amende proportionnelle. Désormais, le paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du CGI dispose : « *Les infractions à l'article 1649 AB sont passibles d'une amende de 20 000 €* ». Il ressort des travaux préparatoires de cette loi que cette modification est la conséquence de la décision n° 2016-554 QPC par laquelle Conseil constitutionnel a censuré le premier alinéa du paragraphe IV de l'article 1736 du CGI, qui instaurait des sanctions en cas de défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger⁶.

Néanmoins, en remplacement de l'amende proportionnelle, la loi du 29 décembre 2016 a institué, au c du paragraphe I de l'article 1729-0 A du CGI, une majoration automatique de 80 % des droits dus en cas de rectification « *des biens, droits ou produits mentionnés aux 1° et 2° du III de l'article 990 J qui auraient dû être déclarés en application de l'article 1649 AB* », sans que ce montant puisse être inférieur à celui de l'amende prévue au paragraphe IV *bis* de l'article 1736.

4. – Le 8 du paragraphe V de l'article 1754 du CGI : la solidarité du constituant et des bénéficiaires du trust pour le paiement de l'amende mise à la charge de l'administrateur

S'ils sont soumis au prélèvement *sui generis* sur les trusts prévu par l'article 990 J du CGI, le constituant et les bénéficiaires du trust sont, en vertu du 8 du paragraphe V de l'article 1754 du même code, solidairement responsables, avec l'administrateur, du paiement de l'amende prévue au paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du même code.

⁶ Décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, *M. Gilbert B. (Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger II)*.

L'administration fiscale peut donc indifféremment recouvrer la totalité de l'amende auprès de l'administrateur, du constituant ou des bénéficiaires du trust.

B. – Origine de la QPC et question posée

Mme Michelle Theresa B., née et ayant essentiellement vécu au Canada, a constitué un trust en 2011, dont elle est également administrateur et unique bénéficiaire. Venue s'installer ultérieurement en France, elle indique s'acquitter au Canada des impôts sur les produits des avoirs placés dans le trust, mais a omis de déclarer en France ses avoirs détenus au Canada.

En juillet 2016, elle a manifesté auprès de l'administration fiscale son intention de régulariser sa situation fiscale. La proposition de régularisation qui lui a été faite incluait le paiement de l'amende due en application du paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du CGI. Le 14 novembre 2016, elle a introduit devant le Conseil d'État un recours pour excès de pouvoir tendant à l'annulation du paragraphe 90 de l'instruction fiscale BOI-CF-INF-10-40-30 du 4 mars 2015.

À l'appui de ce recours, elle a soulevé une QPC portant sur le paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du CGI, en soutenant que ces dispositions méconnaissent les principes de proportionnalité des peines et d'égalité devant la loi.

Par la décision du 23 décembre 2016 précitée, le Conseil d'État a renvoyé la QPC au Conseil constitutionnel, au motif que « *[l]e moyen tiré de ce qu'elle porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment au principe de proportionnalité des peines découlant de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

Deux personnes ont été admises à intervenir au soutien de l'inconstitutionnalité des dispositions contestées.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

La requérante et les parties intervenantes soutenaient que l'amende proportionnelle et l'amende forfaitaire instituées par les dispositions contestées méconnaissent le principe de proportionnalité des peines ainsi que, s'agissant de l'amende forfaitaire, celui d'individualisation des peines. Elles estimaient également que ces dispositions méconnaissent le principe d'égalité devant la loi dès lors que l'amende forfaitaire infligée à l'administrateur d'un trust était supérieure à celle infligée au contribuable qui n'a pas déclaré un compte bancaire ouvert, utilisé ou clos à l'étranger. Ce principe était également

méconnu dès lors que l'amende forfaitaire ne variait pas, que des droits aient ou non été éludés. Enfin, selon elles, les dispositions contestées instituaient une présomption irréfragable de fraude fiscale, contraire à la présomption d'innocence.

A. – La qualification de sanction ayant le caractère de punition

En l'espèce, cette qualification ne faisait aucun doute, tant pour l'amende forfaitaire que pour l'amende proportionnelle. Par analogie avec ses précédentes décisions relatives à l'amende en cas de défaut de déclaration de compte bancaire ouvert, utilisé ou clos à l'étranger⁷, le Conseil constitutionnel a considéré qu'en instituant, au paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du CGI, une amende en cas d'infraction aux dispositions de l'article 1649 AB du même code, le législateur a institué une sanction ayant le caractère d'une punition.

Dès lors, étaient opérants les griefs tirés de la méconnaissance des principes de proportionnalité et d'individualisation des peines, de même que celui tiré de la méconnaissance de la présomption d'innocence.

B. – Le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines

1. – La jurisprudence constitutionnelle

Selon 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* ». Selon une jurisprudence constante, 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.

Ainsi que le précise Daniel Gutmann⁸, le Conseil apprécie la proportionnalité des sanctions fiscales en prenant en compte deux éléments de calcul (taux et assiette) :

– il vérifie que la sanction, soit en raison du taux, soit en raison de l'assiette, soit en raison de la combinaison des deux, ne revêt pas un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des faits réprimés ; à cet égard, il tient compte

⁷ Décision n° 2015-481 QPC du 17 septembre 2015, *Époux B. (Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger)*; décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, *M. Gilbert B. (Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger II)*.

⁸ D. Gutmann, « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales », *Droit fiscal*, 2015, n° 13, comm. 233, p. 76.

du potentiel de répétition de la sanction, lorsque le montant unitaire de la sanction est faible mais que celle-ci peut se répéter de manière à devenir disproportionnée ;

– il vérifie également que l'assiette de la sanction est en rapport avec l'infraction.

Dans son contrôle de l'adéquation de la sanction à l'infraction, le Conseil constitutionnel n'exerce qu'un contrôle de l'erreur manifeste : il vérifie « *l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue* »⁹. Le contrôle exercé par le Conseil constitutionnel est donc restreint.

* Le Conseil constitutionnel s'est prononcé à plusieurs reprises sur des sanctions encourues à raison du manquement à une obligation déclarative. Dans plusieurs décisions, il a censuré les amendes proportionnelles, mais pas les amendes forfaitaires sanctionnant de mêmes manquements.

Dans sa décision sur la loi de finances pour 2014, alors que n'était pas contestée l'amende forfaitaire de 10 000 euros pour le même manquement, le Conseil constitutionnel a considéré « *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 fiscale 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* »¹⁰.

Au regard du paragraphe IV de l'article 1736 du CGI, à propos de l'amende forfaitaire de 1 500 ou de 10 000 euros encourue à raison de la non-déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger, le Conseil a considéré, dans sa décision n° 2015-481 QPC, que « *le législateur a, s'agissant du manquement à une obligation déclarative poursuivant l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, instauré des sanctions dont la nature est liée à celle de l'infraction et qui [...] ne sont pas manifestement disproportionnées à la gravité des faits qu'il entend réprimer* »¹¹.

En ce qui concerne l'amende proportionnelle de 5 % du solde créditeur du compte bancaire à l'étranger non déclaré, instituée par les mêmes dispositions, il a en revanche considéré, dans sa décision n° 2016-554 QPC, qu'« *en prévoyant une amende proportionnelle pour un simple manquement à une obligation*

⁹ Décision n° 86-215 DC du 3 septembre 1986, *Loi relative à la lutte contre la criminalité et la délinquance*, cons. 7 ; décision n° 2016-745 DC du 26 janvier 2017, *Loi relative à l'égalité et à la citoyenneté*, cons. 101.

¹⁰ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 97.

¹¹ Décision n° 2015-481 QPC préc., cons. 6.

déclarative, le législateur a instauré une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'il a entendu réprimer »¹².

* Lorsqu'une amende est susceptible d'être appliquée de manière répétitive, le Conseil constitutionnel contrôle le respect du principe de proportionnalité en prenant en compte le potentiel répétitif :

– Dans sa décision n° 97-395 DC, le Conseil constitutionnel était saisi d'une amende sanctionnant une obligation documentaire, susceptible d'être répétitive et non plafonnée, qu'il a censurée : *« 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 »¹³ ;*

– Dans sa décision n° 99-424 DC, le Conseil constitutionnel a validé un dispositif similaire, qui était cette-fois-ci assorti d'un plafonnement proportionnel au montant de la facture erronée ou incomplète : *« aux termes du premier alinéa de l'article 1740 ter A inséré par le I de l'article 106 dans le code général des impôts : "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. Toutefois, l'amende due au titre de chaque facture ou document ne peut excéder le quart du montant qui y est ou aurait dû y être mentionné." ; que le II complète l'article L. 80 H du livre des procédures fiscales pour permettre l'application de ladite amende à la suite de la mise en œuvre du droit*

¹² Décision n° 2016-554 QPC préc., cons. 7.

¹³ Décision n° 97-395 QPC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, cons. 39.

d'enquête ; que le III complète l'article 1736 du code général des impôts pour prévoir la constatation de l'amende par l'administration fiscale ;

« Considérant que ces dispositions tendent à permettre l'application, à l'issue de la mise en œuvre du droit d'enquête, d'amendes adaptées à la nature des contrôles exercés ; que le droit d'enquête prévu par les articles L. 80 F et suivants du livre des procédures fiscales a pour objet de "rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée..." ; qu'il n'a ni pour objet, ni pour effet, d'établir des suppléments d'imposition ; qu'en fixant à 100 francs par erreur ou omission le montant forfaitaire de l'amende et en la plafonnant au quart du montant de chaque facture, le législateur n'a pas prévu une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des manquements constatés »¹⁴.

– Dans sa décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, le Conseil a jugé, à propos de l'amende en cas d'opposition à la prise de copie des documents soumis au droit de communication de l'administration fiscale, *« 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 »*¹⁵, alors *« 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 »*¹⁶.

2. – L'application à l'espèce

Avant de contrôler séparément les dispositions relatives à l'amende proportionnelle et celles relatives à l'amende forfaitaire, le Conseil constitutionnel a d'abord rappelé les caractéristiques de l'obligation déclarative dont la méconnaissance est sanctionnée (paragr. 4), puis le mécanisme de l'amende (paragr. 5).

Il a ensuite rappelé sa formulation de principe en matière de proportionnalité et d'individualisation des peines (paragr. 6), ainsi que l'objectif poursuivi par le législateur en instituant la sanction en cause : *« En réprimant la méconnaissance des obligations déclaratives relatives aux trusts posées par les dispositions de*

¹⁴ Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, cons. 58 et 59.

¹⁵ Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, cons. 43.

¹⁶ *Idem*.

l'article 1649 AB du code général des impôts, le législateur a entendu faciliter l'accès de l'administration fiscale aux informations relatives aux trusts et prévenir la dissimulation d'actifs à l'étranger. Il a ainsi poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales » (paragr. 7).

a. – L'amende proportionnelle

Le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions instituant l'amende proportionnelle en se fondant sur la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines. Il n'a donc pas examiné les autres griefs dirigés contre ces dispositions.

Cette censure s'inscrit dans la lignée de la jurisprudence du Conseil en matière de sanctions pécuniaires appliquées à des manquements à de simples obligations déclaratives, rappelée précédemment. Compte tenu de la fixation de l'amende en proportion des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés non déclarés, le Conseil constitutionnel a considéré que l'amende proportionnelle revêtait un caractère manifestement disproportionné au regard du manquement réprimé : *« En prévoyant une amende dont le montant, non plafonné, est fixé en proportion des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés, pour un simple manquement à une obligation déclarative, même lorsque les biens et droits placés dans le trust n'ont pas été soustraits à l'impôt, le législateur a instauré une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'il a entendu réprimer »* (paragr. 8).

Par conséquent, le Conseil constitutionnel a déclaré contraires à la Constitution :
– les mots *« 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 »* figurant au paragraphe IV bis de l'article 1736 du CGI dans sa rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011 ;

– et les mots *« 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 »* figurant au paragraphe IV bis de l'article 1736 du CGI dans sa rédaction résultant de la loi du 6 décembre 2013 (paragr. 9).

S'agissant des effets dans le temps de sa décision, le Conseil a prononcé une censure à effet immédiat (paragr. 19) et considéré qu'*« elle ne peut être invoquée dans les instances jugées définitivement à cette date »* (paragr. 20). Cela signifie *a contrario* qu'elle peut être invoquée dans toutes les instances non

définitivement jugées à cette date¹⁷, ainsi que dans les instances à venir.

Une partie intervenante avait demandé la possibilité d'invoquer la censure de ces dispositions pour remettre en cause des transactions, conclues sur le fondement de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales, devenues définitives. Le Conseil constitutionnel a écarté cette éventualité : « *[cette censure] ne saurait davantage être invoquée pour remettre en cause des transactions devenues définitives* » (même paragr.)

b. – L'amende forfaitaire

Dans sa décision n° 2015-481 QPC, le Conseil constitutionnel avait admis la conformité de l'amende forfaitaire pour manquement à l'obligation de déclaration des comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger. Un raisonnement par analogie a conduit le Conseil constitutionnel à déclarer conforme au principe de proportionnalité l'amende forfaitaire prévue en l'espèce.

En effet, si le montant unitaire de l'amende encourue (10 000 ou 20 000 euros, selon la version du texte) est plus élevé que celui prévu en cas de défaut de déclaration de compte bancaire ouvert, utilisé ou clos à l'étranger (1 500 euros par compte – portée à 10 000 euros si le compte est ouvert dans un État ou territoire non coopératif), celui-ci n'apparaît pas manifestement disproportionné compte tenu des caractéristiques des trusts¹⁸ : « *en punissant d'une amende forfaitaire, fixée, selon la version des dispositions contestées, à 10 000 ou 20 000 euros, chaque manquement au respect des obligations déclaratives incombant aux administrateurs de trusts, le législateur a, s'agissant d'informations substantielles et du manquement à une obligation déclarative poursuivant l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction. L'amende forfaitaire, même en cas de cumul, n'est pas manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'a entendu réprimer le législateur, compte tenu des difficultés propres à l'identification de la détention d'avoirs, en France ou à l'étranger, par le truchement d'un trust* » (paragr. 10).

¹⁷ Sur la notion d'instance définitivement jugée au sens et pour l'application de l'article 62 de la Constitution, voir CE 28 nov. 2016, n° 390638, SAS Autogadeloupe, et les conclusions d'Édouard Crépey *in Dr. fisc.* 2017, n° 8, comm. 170

¹⁸ Dans sa décision n° 2016-591 QPC du 21 octobre 2016 précitée, le Conseil constitutionnel a jugé qu'« *En favorisant, par les dispositions contestées, la transparence sur les trusts, le législateur a entendu éviter leur utilisation à des fins d'évasion fiscale et de blanchiment des capitaux. Il a ainsi poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* », cons.5.

C. – Le grief tiré de la méconnaissance du principe d’individualisation des peines

Suivant une jurisprudence solidement ancrée du Conseil constitutionnel, « [l]e principe d’individualisation des peines qui découle de l’article 8 de la Déclaration de 1789 implique qu’une pénalité 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. Il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective de la méconnaissance des obligations fiscales »¹⁹.

Alors que le principe de proportionnalité implique que la loi institue des sanctions qui sont proportionnées, *in abstracto*, aux actes qu’elle tend à réprimer, le principe d’individualisation suppose que le juge dispose d’un pouvoir de modulation au cas par cas de la peine prévue par la loi.

Comme il a été rappelé précédemment, le Conseil avait déjà été conduit à se prononcer sur la conformité au principe d’individualisation des peines d’amendes forfaitaires, en matière fiscale, qui s’inscrivaient dans une échelle définie par le législateur. Il ne s’était jamais prononcé de manière expresse sur la conformité d’une amende forfaitaire « à barreau unique », c’est-à-dire non inscrite dans une gradation résultant de la loi.

Il a admis la conformité des dispositions en cause à ce principe : « l’amende forfaitaire s’applique à chaque manquement aux obligations déclaratives prévues par l’article 1649 AB du code général des impôts. Pour chaque sanction prononcée, le juge décide après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués, manquement par manquement, et sur la qualification retenue par l’administration, soit de maintenir l’amende, soit d’en décharger le redevable si le manquement n’est pas établi. Il peut ainsi adapter les pénalités selon la gravité des agissements commis par le redevable. Par suite, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d’individualisation des peines » (paragr. 11).

D. – Le grief tiré de la méconnaissance du principe d’égalité devant la loi

Après avoir rappelé sa formulation de principe en matière d’égalité devant la loi (paragr. 13), le Conseil a analysé les deux branches du grief.

¹⁹ Décision n° 2016-564 QPC du 16 septembre 2016, *M. Lucas M.*, (Non imputation des déficits et réductions d’impôt pour l’établissement de l’impôt sur le revenu en cas d’application de certaines pénalités fiscales), cons. 3 ; décision n° 2015-481 QPC préc., cons. 4 ; décision n° 2014-418 QPC préc., cons. 7 ; décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014, *SAS Labeyrie*, (Majoration de la contribution supplémentaire à l’apprentissage), cons. 7 ; décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, *Mme Irène L.*, (Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers), cons. 3.

S'agissant de la différence de traitement avec les titulaires de comptes bancaires à l'étranger, le Conseil constitutionnel a considéré que les administrateurs de trust et les contribuables titulaires de comptes bancaires à l'étranger ne se trouvent pas dans la même situation, compte tenu des potentialités différentes de fraude que recèlent les comptes bancaires ouverts à l'étranger et les trusts. Il a donc jugé que « *compte tenu des potentialités différentes de fraude que recèlent les comptes bancaires ouverts à l'étranger et les trusts, il était loisible au législateur de sanctionner différemment la méconnaissance des obligations déclaratives qui s'y attachent* » (paragr. 14). Cette différence de traitement est en rapport avec l'objet de la loi qui est de lutter contre le risque de fraude fiscale que présente le trust.

S'agissant de l'identité de traitement entre les contribuables, selon que l'impôt ait été éludé ou non, le Conseil constitutionnel a mis en œuvre sa jurisprudence constante selon laquelle le principe d'égalité n'oblige pas le législateur à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes²⁰. Le Conseil en a déduit que le législateur pouvait sanctionner de la même manière les administrateurs n'ayant pas déclaré de trust, qu'un impôt ait ou non été éludé. Les dispositions contestées n'instituaient ainsi aucune différence de traitement (paragr. 15).

Après avoir considéré qu'elles ne méconnaissaient ni la présomption d'innocence, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions relatives à l'amende forfaitaire figurant au paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du CGI, dans sa rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011 et dans celle résultant de la loi du 6 décembre 2013 (paragr. 17).

²⁰ Décision n° 2010-624 DC du 20 janvier 2011, *Loi portant réforme de la représentation devant les cours d'appel*, cons. 27.