



Commentaire

Décision n° 2017-636 QPC du 9 juin 2017

Société Edenred France

(Amende sanctionnant le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état de suivi des plus-values en sursis ou report d'imposition)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 29 mars 2017 par le Conseil d'État (décision n° 379685 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Edenred France. Cette question est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit « *de l'amende de l'article 1734 ter du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999, et du e) du I de l'article 1763 de ce même code, issu de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, en tant que ces articles prévoient une amende réprimant le défaut de production, ou le caractère inexact ou incomplet, de l'état prévu au I de l'article 54 septies de ce code* ».

Dans sa décision n° 2017-636 QPC du 9 juin 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « *au I de l'article 54 septies,* » figurant au deuxième alinéa de l'article 1734 *ter* du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction résultant de la loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999 et les mêmes mots figurant au e) du paragraphe I de l'article 1763 du même code dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités.

I. – Les dispositions contestées

A. – Présentation des dispositions contestées

1. – Le régime de sursis ou de report d'imposition des plus-values

Le 1 de l'article 38 du CGI prévoit que « *le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation* ». Toute variation d'actif net doit ainsi être prise en considération pour la détermination du résultat

fiscal. Tel est le cas en particulier de la variation résultant d'un profit ou d'une perte de caractère exceptionnel réalisé lors de la cession d'actifs immobilisés, c'est-à-dire d'une plus-value ou d'une moins-value.

Ainsi que le rappelle Daniel Gutmann, « *plusieurs raisons commandent de ne pas traiter les plus ou moins-values exactement comme les autres types de gains ou pertes. La première tient au fait que le gain réalisé à l'occasion de la cession d'un actif immobilisé peut n'être qu'apparent, sans traduire un véritable enrichissement : (...) La deuxième raison de traiter de façon spécifique les plus-values s'explique par des raisons de politique économique. Lorsqu'une entreprise cède un bien d'investissement, la plus-value qu'elle réalise peut être réinvestie pour acquérir un nouveau bien servant à son exploitation. (...) Le même constat peut être fait lorsqu'une société disparaît, non en raison d'une cessation d'activité, mais en raison d'une fusion ou d'une scission : elle se poursuit alors sous une autre forme juridique, et l'on ne voit pas pourquoi la fiscalité devrait pénaliser ce type de restructuration* »¹.

Ainsi, des dispositions spécifiques ont été instituées afin de définir le traitement fiscal de plusieurs opérations – fusions et scissions de sociétés, apports partiels d'actifs, échanges d'actions, *etc.* – réputées présenter un caractère « intercalaire » : en dépit des changements de structures juridiques, l'entreprise subsiste économiquement. Les plus-values réalisées à l'occasion de ces opérations bénéficient d'un régime de sursis ou de report d'imposition.

* Le régime de sursis d'imposition « *s'applique en général de plein droit sans manifestation de volonté du contribuable, la plus-value n'est ni constatée, ni déclarée, ni imposée dans l'immédiat. D'une certaine manière, la valeur du bien (ou des titres) à la date de l'opération qui bénéficie du sursis est indifférente. En revanche, lors de la cession ultérieure de ce même bien (ou des titres), la plus-value sera calculée par différence entre la valeur de cession et la valeur d'origine – la valeur historique pourrait-on dire – de ce bien ou de ces titres* »². Par exemple, en cas de fusion, alors que les immobilisations apportées par la société absorbée sont évaluées à leur valeur réelle lors de leur inscription à l'actif de la société absorbante, « *l'intérêt du régime de faveur consiste à dispenser l'absorbée de toute imposition, quitte à en reporter la charge sur l'absorbante* »³. Ce mécanisme, qui s'applique notamment en cas de fusion de sociétés, d'apport partiel d'actif ou de scission, porte uniquement sur les plus-values sur immobilisations non amortissables (fonds de commerce, terrains,

¹ Daniel Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, LGDJ, 4^{ème} éd., 2013, pp. 349-350, n° 603.

² Maurice Cozian et Florence Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 38^{ème} éd., 2014/2015, pp. 734-735, n° 1785.

³ Grégory Damy, « La fiscalité des fusions et acquisitions de sociétés : étude synthétique pour une stratégie efficiente », *Revue de droit fiscal*, n° 14-15, 7 avril 2005, p. 670

titres de participation, etc.)⁴.

* Dans le cas du report d'imposition, « *dont le bénéfice doit, en règle générale, être sollicité par le contribuable, la plus-value est immédiatement constatée mais elle n'est pas imposée. Elle est temporairement "gelée". Il sera mis fin au report à la suite de certains évènements, tels que la revente des biens transférés. La plus-value est alors imposable au nom du propriétaire initial* »⁵. Ce mécanisme, qui s'applique notamment en cas de mise en société d'une entreprise individuelle, porte, lui aussi, sur les seules plus-values sur immobilisations non amortissables.

L'article 151-0 *octies* du CGI pose un principe général de maintien du report d'imposition en cas d'opération ouvrant droit à un nouveau report ou sursis d'imposition. Lorsque le dernier report ou sursis prend fin, il est mis fin à tous les sursis ou reports précédents, que la dernière plus-value soit imposée ou exonérée : chacune des plus-values doit alors suivre le régime qui lui est propre⁶.

2. – Les mesures de surveillance

Les régimes de sursis et de report d'imposition des plus-values s'accompagnent de mesures spécifiques de surveillance, « *de façon à éviter que ces décalages d'imposition ne se transforment en exonérations de fait au fil du temps* »⁷.

* Les plus-values concernées doivent, d'une part, figurer dans un document joint chaque année à la déclaration de résultat de l'entreprise. Cet état de suivi, prévu au paragraphe I de l'article 54 *septies* du CGI, doit faire « *apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des éléments considérés* ». Il s'agit d'un document annexe à la déclaration de résultat, qui permet notamment à l'administration de disposer de la valeur comptable d'origine ou de la valeur fiscale qu'avait un bien dans les écritures de la société absorbée ou apporteuse⁸. En effet, dans de nombreux cas d'opérations successives ouvrant droit à report ou à sursis, ce sont ces valeurs – et non la valeur réelle (d'échange ou d'apport) constatée lors de l'opération – qui serviront de référence pour le calcul des plus-values réalisées lors de la cession ultérieure du bien.

⁴ Les plus-values sur immobilisations amortissables, quant à elles, peuvent bénéficier d'un étalement de l'imposition, de quinze ans pour les constructions et de cinq ans pour les autres immobilisations.

⁵ Maurice Cozian et Florence Deboissy, *op cit*.

⁶ Sont concernés les reports d'imposition prévus aux articles 151 *octies* à 151 *nonies* du code général des impôts.

⁷ *Ibid*.

⁸ La valeur fiscale peut parfois différer de la valeur comptable : par exemple, en cas de fusion de sociétés, la valeur fiscale dans les écritures de la société absorbée est égale au prix de revient des éléments considérés diminué des provisions pour dépréciation qui n'ont pas été imposées lors de la fusion et des amortissements exceptionnels pratiqués, notamment en vertu des dispositions particulières à certaines catégories de titres.

La production de cet état de suivi incombe aux entreprises placées sous l'un des régimes de sursis ou de report d'imposition suivants :

- échange de titres résultant d'opérations de fusion ou de scission de sociétés d'investissement à capital variable (Sicav), de fonds commun de placement (FCP), de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (Sppicav) et de fonds de placement immobilier (FPI) (5 *bis* de l'article 38 du code général des impôts) ;
- offre publique d'échange et autres échanges ou conversions de titres (7 du même article) ;
- échange de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission de sociétés (7 *bis* du même article) ;
- cession d'immeubles, de droits réels immobiliers et de droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier portant sur un immeuble (article 208 C du même code) ;
- apport d'entreprise individuelle en société (article 151 *octies*) ;
- apport lié aux restructurations de sociétés civiles professionnelles et échanges des titres pour les associés (article 151 *octies* A) ;
- apport en société de titres inscrits au bilan d'entreprises individuelles (article 151 *octies* B) ;
- fusion, scission et apport partiel d'actif (articles 210 A et 210 B) ;
- transformation en société coopérative ouvrière de production (article 210 D) ;
- transfert des biens du patrimoine fiduciaire au constituant à la fin de la fiducie (article 238 *quater* K).

Le contenu de l'état de suivi est détaillé à l'article 38 *quindecies* de l'annexe III du CGI :

« I. L'état dont la production est prévue au I de l'article 54 septies du code général des impôts mentionne la date de réalisation et la nature de l'opération, les nom ou dénomination et adresse des personnes physiques et morales concernées et, par nature d'élément :

« 1° Pour les biens non amortissables :

« a) La valeur comptable ;

« b) La valeur fiscale servant pour le calcul du résultat imposable des cessions ultérieures ;

« c) Le montant de la soulte éventuellement perçue lors de l'opération ;

« d) Le montant de la soulte imposée lors de l'opération d'échange ou d'apport ;

« e) La valeur d'échange ou d'apport des biens ;

« 2° Pour les biens amortissables :

« a) Le montant des plus-values et moins-values réalisées lors de l'opération ;

« b) La durée de réintégration de ces plus-values ;

« c) Le montant des plus-values déjà réintégrées dans les résultats des exercices précédents ;

« d) Le montant des plus-values réintégrées dans les résultats de l'exercice ;

« e) Le montant des plus-values restant à réintégrer ;

« 3° Pour le mali technique de fusion :

« a. La valeur brute à l'ouverture et à la fin de l'exercice ;

« b. La diminution en cours d'exercice ;

« c. Le montant des dépréciations comptables à l'ouverture et à la fin de l'exercice ;

« d. Les augmentations et diminutions des dépréciations comptables en cours d'exercice.

« II. Il est souscrit un état par opération et par exercice tant qu'il existe, au titre de l'opération concernée, des éléments auxquels est attaché un sursis d'imposition prévu par l'un des régimes mentionnés au I de l'article 54 septies du code général des impôts ».

* D'autre part, le paragraphe II de l'article 54 septies du CGI impose aux entreprises de tenir un registre des plus-values en sursis ou en report d'imposition. Il porte sur les seules plus-values dégagées sur des biens non amortissables et « mentionne la date de l'opération, la nature des biens transférés, leur valeur comptable d'origine, leur valeur fiscale ainsi que leur valeur d'échange ou leur valeur d'apport ». À la différence de l'état de suivi, le registre n'est pas une annexe à la déclaration annuelle de résultat. Il s'agit d'un document comptable, qui doit seulement être présenté « à toute réquisition de l'administration ». Les informations qui y sont portées doivent être conservées pendant trois ans.

* Ces deux mesures de surveillance, qui s'appliquent aux entreprises industrielles et commerciales et aux contribuables exerçant une profession libérale, résultent de la loi n° 91-1323 du 30 décembre 1991 de finances rectificative pour 1991.

Le texte initial du projet de loi avait uniquement prévu l'obligation comptable, c'est-à-dire la tenue du registre⁹. L'obligation déclarative, consistant à adresser à l'administration un état de suivi, est issue d'un amendement présenté par le Gouvernement en nouvelle lecture à l'Assemblée nationale¹⁰. Ainsi que

⁹ Article 19, III, du projet de loi n° 2379 déposé à l'Assemblée nationale le 22 novembre 1991.

¹⁰ Compte-rendu des débats, deuxième séance du 19 décembre 1991, amendement n° 43 à l'article 19.

l'exposait M. Michel Charasse, ministre délégué au budget, « *il a paru préférable d'autoriser les entreprises à reprendre à leur valeur réelle les actifs reçus au cours des opérations en cause pour leur permettre de présenter un bilan conforme à la réalité économique des opérations et d'améliorer leurs fonds propres en dégagant, sur le plan comptable, les profits réalisés. Mais, dans la mesure où cette procédure déconnecte les valeurs fiscales des valeurs comptables, un renforcement des obligations déclaratives des entreprises est nécessaire, dès lors que les opérations concernées ne sont pas toutes enregistrées par un acte. Ces obligations consistent à joindre, en annexe à la déclaration de résultats, un état des plus-values ou profits en sursis d'imposition dont le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet entraînerait déchéance du régime de faveur »¹¹.*

3. – Les conséquences du non-respect des mesures de surveillance

* La même loi du 30 décembre 1991 a édicté deux mesures en cas de non-respect des obligations précitées :

– l'article 1734 *ter* du CGI sanctionnait le défaut de respect de l'obligation déclarative (produire un état de suivi exact et complet) et de l'obligation comptable (tenir un registre exact et complet) d'une « *amende égale à 1 p. 100 du montant des résultats omis* » ;

– il était prévu, au second alinéa du paragraphe I de l'article 54 *septies* du code général des impôts, que « *Le défaut de production de l'état (...) au titre de l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération (...) entraîne l'imposition immédiate du profit. Dans ce cas, si l'opération a dégagé une perte, celle-ci ne peut être déduite que des résultats imposables de l'exercice au cours duquel les éléments considérés sont cédés* ». Cette déchéance du régime fiscal de sursis ou de report, par taxation immédiate de la plus-value, n'était ainsi applicable ni lorsque l'état de suivi était inexact ou incomplet¹², ni en cas de méconnaissance des obligations relatives au registre.

* La loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999 a porté l'amende prévue à l'article 1734 *ter* du code général des impôts à 5 % du montant des résultats omis, tant pour le défaut de l'état de suivi que pour le défaut de registre. Elle supprime par ailleurs le dispositif de déchéance du report ou du sursis d'imposition.

¹¹ *op cit.*

¹² Le Conseil d'État a cependant jugé qu'« *un état qui ne comporterait pas les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable ne saurait constituer le document exigé par la loi* » (CE, 25 novembre 2009, n° 308306, *Société Osiatis Ingénierie*, cons. 2).

Ces modifications sont issues d'un amendement de M. Philippe Marini, alors rapporteur général de la commission des finances du Sénat¹³, qui visait à « *assouplir les sanctions applicables en cas de défaut de production de l'état de suivi des plus-values de report* »¹⁴. Selon le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, la taxation immédiate des plus-values était apparue « *disproportionnée au regard de la faute et de la nature des opérations d'apport et d'échange de titres, qui ne dégagent pas les liquidités permettant le paiement des impositions rendues exigibles* », à la différence de la nouvelle mesure, qui « *rééquilibre le dispositif. Elle permet de renforcer les intérêts du Trésor tout en maintenant l'application des régimes de sursis d'imposition. Le défaut de production de ce fameux état serait sanctionné par une amende de 5 % du montant des plus-values dont la taxation ultérieure serait maintenue. L'amende [n'est] pas disproportionnée, et ne [risque] pas de compromettre l'existence même des entreprises (...). Il vaut mieux une sanction graduée qu'une sanction massive non appliquée* »¹⁵.

L'amende de 5 % prévue à l'article 1734 *ter* du CGI a ensuite été recodifiée aux d) et e) du paragraphe I de l'article 1763 du même code, par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités¹⁶. L'article 1763 a subi plusieurs modifications ultérieures, sans que ne soient affectées les dispositions relatives à cette sanction.

Depuis cette ordonnance, la pénalité de 5 % ne s'applique plus aux « *résultats omis* » dans l'état de suivi ou dans le registre, mais aux « *sommes omises* ». Cette évolution ne semble pas avoir entraîné de changement en pratique, l'administration fiscale ayant précisé que le taux de l'amende s'applique « *sur le montant des résultats [profit (plus-value) ou perte (moins-value)] non déclarés* »¹⁷.

En ce qui concerne l'état de suivi, l'amende est due pour chaque exercice au cours duquel il n'a pas été produit ou était inexact ou incomplet, et non pas uniquement pour l'exercice au cours duquel a eu lieu l'opération ayant fait naître la plus-value (le e du paragraphe I de l'article 1763 visant l'état de suivi « *au titre de l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération (...) ou au titre des exercices ultérieurs* »).

¹³ Compte-rendu des débats, séance du 20 décembre 1999, amendement n° 72.

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ M. Christian Sautter, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, compte rendu des débats de l'Assemblée nationale, troisième séance du 16 décembre 1999 (s'exprimant, lors de la discussion du projet de loi de finances pour 2000, à propos d'un amendement de M. Marini, non adopté, ayant le même objet que celui mentionné ci-avant).

¹⁶ Ordonnance ratifiée par l'article 138 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures.

¹⁷ BOI-IS-FUS-60-10-30-20120912, § 10.

Saisie d'une demande de rescrit, l'administration fiscale a indiqué que « *Par mesure de tempérament, il est admis que l'entreprise puisse régulariser sa situation sans encourir l'application de cette sanction lorsque les conditions suivantes sont réunies. / La démarche de la société est spontanée et n'est pas motivée par une quelconque demande de l'administration fiscale (aucun contrôle en cours et la société n'a reçu ni avis de vérification, ni demande d'information à ce sujet). / Par ailleurs, la situation déclarative de la société devra faire apparaître une moralité fiscale irréprochable* »¹⁸.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société Edenred France s'était vu appliquer une amende pour défaut de production de l'état de suivi des plus-values en sursis ou report d'imposition au titre de l'exercice 2003, correspondant à 5 % de la plus-value qu'elle avait réalisée lors de l'apport à la société Accor Services France SAS, sa filiale, de sa branche d'activité d'émission de titres de services en France, dont l'imposition était reportée.

La société Edenred France a contesté cette amende et saisi le tribunal administratif de Montreuil, qui a rejeté sa requête le 2 décembre 2010. Le 6 mars 2014, la cour administrative d'appel de Versailles n'a pas réformé le jugement sur ce point.

À l'appui de son pourvoi en cassation, la société requérante a soulevé une QPC portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'amende de 5 % prévue à l'article 1734 *ter* puis au e) du paragraphe I de l'article 1763 du CGI lorsque l'état prévu au I de l'article 54 *septies* n'est pas produit ou lorsqu'il est inexact ou incomplet.

Considérant que cette question présentait un caractère sérieux, notamment au regard des principes de proportionnalité et d'individualisation des peines garantis par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, le Conseil d'État l'a renvoyée au Conseil constitutionnel par sa décision précitée du 29 mars 2017.

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

La société requérante et la société CAFPI, admise à intervenir, estimaient que l'amende de 5 % prévue successivement à l'article 1734 *ter* puis au e) du paragraphe I de l'article 1763 du CGI méconnaissait le principe de

¹⁸BOI-IS-FUS , n° 170 ; rescrit du 21 février 2012 RES n° 2012/8 (RC).

proportionnalité des peines. Au soutien de ce grief, ils faisaient valoir, d'une part, que, cette amende, non plafonnée, s'appliquait au montant des sommes omises et non pas au montant de l'impôt dû, ni même au montant de la seule plus-value imposable et, d'autre part, que cette sanction n'était pas conditionnée à la preuve de la mauvaise foi du contribuable dans l'accomplissement de ses obligations déclaratives. La société requérante et la partie intervenante se prévalaient également d'une violation du principe d'individualisation des peines : l'amende, qui ne peut être modulée, ne serait liée ni au comportement du contribuable, ni à la gravité du manquement. Enfin, la société requérante soutenait que le dispositif serait contraire au principe d'égalité devant la loi, aux motifs, d'une part, qu'il pourrait conduire à une amende d'un montant très variable pour une même infraction et, d'autre part, qu'il sanctionnerait indifféremment contribuables de bonne foi et contribuables de mauvaise foi.

Compte tenu des griefs soulevés par la société requérante, le Conseil constitutionnel a jugé que la QPC portait uniquement sur les mots « *au I de l'article 54 septies,* » figurant au deuxième alinéa de l'article 1734 *ter* du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999 et sur les mêmes mots figurant au e du paragraphe I de l'article 1763 du même code dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités (paragr. 4).

A. – La jurisprudence constitutionnelle sur le principe de proportionnalité des peines

Le Conseil constitutionnel s'est prononcé à plusieurs reprises sur des sanctions fiscales encourues à raison du manquement à des obligations déclaratives de nature fiscale. Sa formulation de principe en la matière est la suivante :

« Selon 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". 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. 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. Il ne saurait toutefois

interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective de la méconnaissance des obligations fiscales »¹⁹.

* Dans sa décision n° 2012-267 QPC²⁰, le Conseil constitutionnel a jugé conforme à la Constitution une amende égale à 50 % des sommes non déclarées à l'administration fiscale, sanctionnant l'obligation de transmettre à cette dernière des informations relatives aux sommes versées à d'autres contribuables au titre des revenus de capitaux mobiliers, commissions, courtages, ristournes ou honoraires, qui permettent à l'administration de procéder à des recoupements pour asseoir l'impôt dû par les autres contribuables :

« 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 ».

* Dans sa décision n° 2013-685 DC portant sur la loi de finances pour 2014, 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 »²¹. En*

¹⁹ Voir par exemple la décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, *Mme Michelle Theresa B. (Amende pour défaut de déclaration de trust)*, paragr. 6.

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

²¹ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 97. De façon similaire, le Conseil a censuré dans la même décision la sanction applicable au défaut de présentation de la comptabilité analytique ou des comptes consolidés, dans le cadre d'un contrôle. L'amende censurée était fixée *« en l'absence*

l'espèce, les dispositions contestées prévoyaient, avant l'évolution législative contestée, une amende dont le montant pouvait atteindre « 5 % des bénéfices transférés ». La sanction assise sur le chiffre d'affaires de l'entreprise avait ainsi un lien bien plus éloigné que celle assise sur les bénéfices transférés, au regard du contrôle des prix de transfert.

L'année suivante, le Conseil a donc admis que, pour la même sanction du défaut de réponse ou de la réponse partielle à une mise en demeure de l'administration en matière de prix de transfert, l'amende de 0,5 % soit applicable « *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* »²².

* Dans sa décision n° 2016-554 QPC, le Conseil constitutionnel a censuré, après avoir soulevé d'office le moyen, une amende proportionnelle de 5 % du solde créditeur du compte, encourue à raison de la non-déclaration de comptes à l'étranger. Il a considéré qu'« *en prévoyant une amende proportionnelle pour un simple manquement à une obligation déclarative, le législateur a instauré une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'il a entendu réprimer* »²³.

En revanche, à propos d'une amende forfaitaire de 1 500 ou de 10 000 euros encourue à raison de cette même non-déclaration de comptes à l'étranger, le Conseil a considéré 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* »²⁴.

de rehaussement, à 5 pour mille du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 5 pour mille du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle et, en cas de rehaussement, à 5 pour mille du chiffre d'affaires rehaussé par exercice soumis à contrôle ou à 5 pour mille du montant des recettes brutes rehaussé par année soumise à contrôle » (cons. 110). La sanction était, ici encore, assise sur le chiffre d'affaires de l'entreprise, sans lien avec les sommes directement omises, le cas échéant, dans la déclaration.

²² Décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014, *Loi de finances pour 2015*, cons. 48.

²³ 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)*, paragr. 7.

²⁴ 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)*, cons. 6.

* Le Conseil a transposé *mutatis mutandis* ce dernier raisonnement aux amendes proportionnelle et forfaitaire encourues à raison de la non-déclaration de trusts dans sa décision n° 2016-618 QPC précitée. Il a ainsi jugé qu'en prévoyant une amende dont le montant, non plafonné, est fixé en proportion des biens ou droits placés dans un 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. Il a donc censuré les dispositions contestées en ce qu'elles prévoient, selon la version des dispositions contestées, des amendes de 5 % et 12,5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés.

En revanche, il a jugé conformes à la Constitution les dispositions fixant les amendes forfaitaires d'un montant maximum, selon la version des dispositions contestées, de 10 000 ou 20 000 euros, punissant chaque manquement au respect des obligations déclaratives incombant aux administrateurs de trusts. Le Conseil a alors tenu compte « *des difficultés propres à l'identification de la détention d'avoirs, en France ou à l'étranger, par le truchement d'un trust* »²⁵.

Dans ces deux décisions, l'obligation de déclaration de comptes à l'étranger ou de trusts ne permettait pas en elle-même d'asseoir l'impôt, mais de réaliser des recoupements. Ainsi, la sanction proportionnelle frappant le défaut de déclaration de trusts pouvait être appliquée alors même que les biens ou sommes placés dans le trust n'étaient pas soumis à l'impôt en France (impôt sur le revenu, droits de mutation à titre gratuit, impôt de solidarité sur la fortune). De même, la sanction du défaut de déclaration de compte bancaire à l'étranger pouvait être appliquée alors même que les sommes placées sur un tel compte avaient été prises en compte dans les déclarations de revenus pour l'impôt sur le revenu et que, par suite, aucun impôt n'était dû.

* Plus récemment, dans sa décision n° 2016-744 DC, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur l'amende qui réprime l'absence de signalement par un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'un achat de biens auprès d'un autre assujetti lorsque le montant de cet achat excède 863 000 euros ou que la somme des achats auprès du même vendeur au terme d'une période de trois mois excède ce même montant. Cette amende était fixée à 1 % du montant de l'achat après déduction de la somme de 863 000 euros. Le Conseil a considéré qu'« *en prévoyant une amende proportionnelle non plafonnée, pour un manquement à une telle obligation de signalement, alors même que la personne sanctionnée ne pouvait savoir que son cocontractant ne reverserait pas la taxe*

²⁵ Décision n° 2016-618 QPC précitée, paragr. 10.

sur la valeur ajoutée, le législateur a instauré une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'il a entendu réprimer »²⁶.

La disproportion résultait ici de la déconnexion entre l'infraction en cause – le non-signalement d'un achat auprès d'un autre assujetti – et la finalité de la sanction – s'assurer que l'autre assujetti reverse la TVA.

B. – La jurisprudence constitutionnelle sur le principe d'individualisation des peines

Suivant une jurisprudence solidement ancrée du Conseil constitutionnel, si « *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. Il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective de la méconnaissance des obligations fiscales »²⁷.*

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.

La jurisprudence du Conseil constitutionnel²⁸ témoigne de la volonté, qu'il partage avec le Conseil d'État et la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH), de ne pas appliquer aux sanctions fiscales la même exigence de modulation des peines au cas par cas que celle qui prévaut en matière pénale²⁹.

C. – L'application à l'espèce

* L'amende réprimant le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état de suivi des plus-values en sursis ou en report d'imposition instituée par les dispositions contestées constitue une sanction ayant le caractère d'une punition, soumise à ce titre aux exigences résultant de l'article 8 de la Déclaration de 1789.

²⁶ Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances pour 2017*, paragr. 92.

²⁷ Décision n° 2016-618 QPC précitée, paragr. 6.

²⁸ Voir par exemple, récemment, la décision n° 2016-618 QPC précitée, paragr. 11.

²⁹ Voir l'arrêt *Segame SA c./ France* du 7 juin 2012 (aff. 4837/06), dans lequel était contestée l'absence de pouvoir de modulation par le juge d'une sanction fiscale proportionnelle « à barreau unique ». Dans cet arrêt, la CEDH a relevé « *le caractère particulier du contentieux fiscal impliquant une exigence d'efficacité nécessaire pour préserver les intérêts de l'État et observ[é], en outre, que ce contentieux ne fait pas partie du noyau dur du droit pénal au sens de la Convention* », paragr. 59

Dans sa décision du 9 juin 2017, le Conseil constitutionnel a d'abord rappelé sa formulation de principe en matière de proportionnalité et d'individualisation des peines en matière de pénalités fiscales (paragr. 5).

Après avoir souligné que l'objectif assigné à l'obligation de produire un état de suivi des plus-values était de permettre d'établir l'impôt dû l'année au cours de laquelle aura lieu l'évènement mettant fin au sursis ou au report (paragr. 6), le Conseil a rappelé que les dispositions contestées punissent d'une amende égale à 5 % des résultats omis le défaut de production de cet état de suivi, ainsi que sa production inexacte ou incomplète. En utilisant les termes « *résultats omis* », qui figuraient dans l'ancien article 1734 *ter* du CGI, il a implicitement jugé que les termes « *sommes omises* », figurant à l'actuel article 1763 du même code, avaient la même portée (paragr. 7).

Le Conseil a également rappelé que la sanction est encourue lorsque le manquement a lieu non seulement pendant l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération ayant donné lieu au sursis ou au report d'imposition, mais aussi pendant les exercices ultérieurs (même paragr.).

* Le Conseil constitutionnel a, en premier lieu, examiné le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines (paragr. 8).

D'une part, il ressortait des travaux préparatoires, en 1991 comme en 1999, qu'en instituant l'obligation de produire un état de suivi des plus-values, « *le législateur a entendu assortir d'une contrepartie les régimes fiscaux favorables, dérogatoires au droit commun, dont peuvent bénéficier les contribuables réalisant certaines opérations* » (même paragr.). De ce point de vue, le législateur n'était pas tenu de faire varier la sanction selon que le manquement à l'obligation déclarative présentait ou non un caractère frauduleux.

Le Conseil a ainsi relevé la nature particulière de l'obligation déclarative en cause, qui « *porte sur des renseignements qui doivent figurer en annexe de la déclaration annuelle de résultat de l'entreprise et qui sont nécessaires au calcul de l'impôt sur la plus-value à l'issue du sursis ou du report d'imposition* » (paragr. 8). À la différence de certaines décisions antérieures (notamment celles portant sur les déclarations de comptes bancaires à l'étranger ou de biens placés dans un trust), il ne s'agissait pas en l'espèce d'un simple manquement à une obligation déclarative, sans lien direct avec l'établissement de l'impôt : « *En réprimant la méconnaissance d'une telle obligation, qui permet directement le suivi de la base taxable et ainsi l'établissement de l'impôt sur la plus-value placée en sursis ou en report, le législateur a poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* » (même paragr.).

D'autre part, le Conseil constitutionnel a jugé qu'« *en punissant d'une amende égale à 5 % des résultats omis, qui servent de base au calcul de l'impôt exigible ultérieurement, chaque manquement au respect de l'obligation déclarative incombant aux contribuables bénéficiant d'un régime de sursis ou de report d'imposition, le législateur a instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction* » (même paragr.). Il a ainsi relevé que la sanction n'est pas déconnectée de l'infraction, dès lors qu'elle est assise sur les sommes omises – et non pas, comme dans certains précédents, sur le chiffre d'affaires de l'entreprise.

Le Conseil en a conclu : « *même lorsqu'elle s'applique lors de plusieurs exercices, l'amende n'est pas manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'a entendu réprimer le législateur, compte tenu des difficultés propres au suivi des obligations fiscales en cause* » (même paragr.). En effet, lorsque l'état de suivi des plus-values n'est pas présenté, de façon exacte et complète, pendant plusieurs exercices, chaque amende vient sanctionner un manquement distinct, dont la répétition favorise la perte de matière taxable.

* En second lieu, le Conseil constitutionnel a examiné le grief tiré de la méconnaissance du principe d'individualisation des peines (paragr. 9).

Il a transposé le raisonnement tenu dans la décision n° 2016-618 QPC précitée, à propos d'une amende forfaitaire unique : l'amende proportionnelle instituée par les dispositions contestées s'applique à chaque manquement aux obligations déclaratives prévues par le paragraphe I de l'article 54 *septies* 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 (paragr. 9).

Le Conseil constitutionnel a écarté, en conséquence, les griefs tirés de la méconnaissance des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 (paragr. 10).

Il a également écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi, dès lors que les dispositions contestées n'instituent aucune différence de traitement (même paragr.).

Après avoir considéré qu'ils ne méconnaissaient aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les mots « *au I de l'article 54 septies,* » figurant au deuxième alinéa

de l'article 1734 *ter* du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999 et les mêmes mots figurant au e du paragraphe I de l'article 1763 du code général des impôts dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités.