

Décision n° 2017-667 QPC

Article 1766 du code général des impôts

Amende proportionnelle pour défaut de déclaration des contrats de capitalisation souscrits à l'étranger

Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2017

Sommaire

I.	Dispositions législatives	3
	Constitutionnalité de la disposition contestée	
	Doctrine	

Table des matières

I.	Dispositions législatives
Α.	Dispositions contestées
	a. Code général des impôts
	- Article 1766 (Version applicable au litige)
D	
В.	Évolution des dispositions contestées
	 Article 2 créé par le décret-loi du 8 juillet 1937 Article 1737 issu de la codification du 30 avril 1950
	- Article 1737 issu de la codification du 30 avril 1950
	- Article 1760 issu du decret du 3 decembre 1963
	- Article 1740 decies insere par la foi de finances pour 1999 Article 1766 issu de l'ordonnance du 7 décembre 2005
	- Article 1766 issu de la loi de finances rectificative pour 2008
	- Article 1766 issu de la loi n° 2012-354 de finances rectificatives du 14 mars 2012
	- Article 1766 (Version en vigueur)
\boldsymbol{C}	
C.	Autres dispositions législatives
	1. Code général des impôts
	- Article 1649 AA
	- Article 1729-0 A
	Code général des impôts, annexe 3 Article 344 C
D.	Doctrine administrative
	- Bulletin officiel des impôts . « Sanctions relatives aux manquements aux obligations déclarative
	concernant les comptes, contrats d'assurance-vie et trust à l'étranger »
II.	Constitutionnalité de la disposition contestée1
Α.	Normes de référence1
	1. Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 17891
	- Article 81
	2. Constitution du 4 octobre 1958
	- Article 341
R.	Jurisprudence du Conseil constitutionnel1
2.	1. Sur le principe de proportionnalité des peines en matière fiscale1
	- Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997 - Loi de finances pour 1998
	- Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999 - Loi de finances pour 2000
	- Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, Mme Irène L. [Sanction du défaut de déclaration de
	sommes versées à des tiers]
	- Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013 - Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et l
	grande délinquance économique et financière
	- Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 - Loi de finances pour 2014
	- 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]1
	- 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]1
	- Décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, Mme Michelle Theresa B. [Amende pour défaut d
	déclaration de trust]1
	- Décision n° 2017-636 QPC du 9 juin 2017, Société Edenred France [Amende sanctionnant l
	défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état de suivi des plus-values en sursis o
	report d'imposition]1
Ш	[. Doctrine
	b. Daniel, Gutmann. Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales
	U. Danier, Gurhain. Le controie un Consen constitutionnel sur les sanctions riseales

I. Dispositions législatives

A. Dispositions contestées

a. Code général des impôts

Livre II: Recouvrement de l'impôt

Chapitre II : Pénalités

Section II : Dispositions particulières A : Impôts directs et taxes assimilées

2: Amendes fiscales

- Article 1766 (Version applicable au litige)

Modifié par la loi n°2012-354 de finances rectificatives du 14 mars 2012, article. 14¹

Les infractions aux dispositions du premier alinéa de l'article 1649 AA sont passibles d'une amende de 1 500 € par contrat non déclaré. Ce montant est porté à 10 000 € par contrat non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un Etat ou 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 de la valeur du ou des contrats 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 est portée pour chaque contrat non déclaré à 5 % de la valeur de ce contrat, sans pouvoir être inférieure aux montants prévus au premier alinéa.

NOTA: Les présentes dispositions s'appliquent aux déclarations devant être souscrites à compter du 1er janvier 2013.

I. Le code général des impôts est ainsi modifié :

(...)

D. — L'article 1766 est ainsi rédigé :

¹ Article 14:

[«] Art. 1766. - Les infractions aux dispositions du premier alinéa de l'article 1649 AA sont passibles d'une amende de 1 500 €par contrat non déclaré. Ce montant est porté à 10 000 €par contrat non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un Etat ou 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. - Le D du même I est applicable aux déclarations devant être souscrites à compter du 1er janvier 2013.

B. Évolution des dispositions contestées

1766

Décret-loi du 8 juillet 1937, art. 1er et 2. Décret-loi du 14 juin 1938, art. 1er. Loi du 13 janvier 1941, annexe I. Décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948, art. 115.

Article 2 créé par le décret-loi du 8 juillet 1937²

Décret du 8 juillet 1937 portant réalisation d'un ensemble de mesures tendant à assurer le redressement financier³

TITRE IST

Lutte contre la fraude et les évasions fiscales.

SECTION A

Impôts directs.

Art. 1er. — Toute personne ou société qui fait profession de payer des intérêts, dividendes, revenus et autres produits de valeurs mobilières ou dont la profession comporte à titre accessoire des opérations

_

³ Décret au visa de la loi du 30 juin 1937 tendant à accorder au Gouvernement les pouvoirs en vue d'assurer le redressement financier

de cette nature ne peut effectuer de ce chef aucun payement ni ouvrir aucun compte sans exiger du requérant la justification de son identité.

Elle est, en outre, tenue de remettre au directeur départemental des contributions directes du lieu de l'établissement payeur, dans des conditions qui seront arrêtées par le ministre des finances, le relevé des sommes payées par elle, sous quelque forme que ce soit, sur présentation ou remise de coupons ou d'instruments représentatifs de coupons. Ce relevé indique, pour chaque requérant, ses nom et prénoms, son domicile réel et le montant net des sommes par lui touchées.

Les mêmes obligations incombent aux collectivités pour les dividendes et intérêts de leurs propres actions, parts ou obligations qu'elles payent à des personnes ou sociétés autres que celles qui sont chargées

du service de leurs coupons.

Les personnes et sociétés soumises aux prescriptions du présent article et qui ne s'y conformeraient pas ou qui porteraient sciemment des renseignements inexacts sur les relevés fournis par elles à l'administration seraient passibles d'une amende fiscale de 1.000 fr., décimes compris, pour chaque omission ou inexactitude. L'amende sera constatée par le directeur des contributions directes et comprise dans un rôle qui pourra être mis en recouvrement jusqu'à la fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle auront été faits les payements correspondant à l'infraction. L'application de l'amende pourra être contestée devant le conseil de préfecture jusqu'à la fin du troisième mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle. Les réclamations seront présentées, instruites et jugées conformé-ment aux dispositions des art. 369 et suivants du code général des impôts directs.

- Article 1737 issu de la codification du 30 avril 1950

Décret n° 50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes

Les personnes et sociétés soumises aux prescriptions de l'article 119e relatif au contrôle des revenus mobiliers et qui ne s'y conforment pas ou qui portent sciemment des renseignements inexacts sur les relevés fournis par elles à l'administration sont passibles d'une amende fiscale de 10 F pour chaque omission ou inexactitude.

 (\ldots)

Article 1766 issu du décret du 3 décembre 1965

Décret n° 65-1060 du 3 décembre 1965 apportant aux dispositions du code général des impôts les compléments et adaptations rendus nécessaires par la loi n° 63·1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale⁴

-

⁴ Art. 1^{er}:

Lorsque les amendes fiscales prévues aux articles 1725 et 1726 ne sont pas applicables, les personnes, sociétés et collectivités soumises aux prescriptions de l'article 08 D de l'annexe II au présent code relatif au contrôle des revenus mobiliers et qui ne s'y conforment pas sont passibles d'une amende fiscale de 10 F pour chaque omission ou inexactitude.

- Article 1740 decies inséré par la loi de finances pour 1999

Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998, art. 37⁵

Abrogé par l'ordonnance n° 2005-1512, art. 13⁶

Les personnes physiques qui ne se conforment pas aux obligations prévues par l'article 1649 AA sont passibles d'une amende égale à 25 % des versements effectués au titre des contrats non déclarés. Lorsque le contribuable apporte la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice, le taux de l'amende est ramené à 5 % et son montant plafonné à 5 000 F.

L'amende est recouvrée suivant les procédures et sous les garanties prévues pour l'impôt sur le revenu. Les réclamations sont instruites et jugées comme pour cet impôt.

- Article 1766 issu de l'ordonnance du 7 décembre 2005

Ordonnance n° 2005-1512 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, article 17^7

Les personnes physiques qui ne se conforment pas aux obligations prévues par l'article 1649 AA sont passibles d'une amende égale à 25 % des versements effectués au titre des contrats non déclarés. Lorsque le contribuable apporte la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice, le taux de l'amende est ramené à 5 % et son montant plafonné à 750 Euros.

- Article 1766 issu de la loi de finances rectificative pour 2008

Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, article 528

- En application de l'article 58 de la loi susvisée du 27 décembre 1963, le code général des impôts est modifié et complété comme suit :

Article 1766, reprend le premier alinéa de l'article 1737 ancien et le modifie comme suit :

(...)

⁵ Article 37:

III. - B. - Il est inséré, dans le code général des impôts, un article 1740 decies ainsi rédigé : (...)

⁶ Article 13:

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

⁷ Article 17:

Au A de la section II du chapitre II du livre II du même code, les articles 1757 à 1770 nonies sont remplacés par les dispositions suivantes :

« 1. Majorations de droit.(...)

« Art. 1766. - Les personnes physiques qui ne se conforment pas aux obligations prévues par l'article 1649 AA sont passibles d'une amende égale à 25 % des versements effectués au titre des contrats non déclarés. Lorsque le contribuable apporte la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice, le taux de l'amende est ramené à 5 % et son montant plafonné à 750 EUR.

⁸ Article 52:

V. — A l'article 1766 du même code, le montant : « 750 €» est remplacé par le montant : « 1 500 €»

Les personnes physiques qui ne se conforment pas aux obligations prévues par l'article 1649 AA sont passibles d'une amende égale à 25 % des versements effectués au titre des contrats non déclarés. Lorsque le contribuable apporte la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice, le taux de l'amende est ramené à 5 % et son montant plafonné à 1 500 €

- Articler 1766 issu de la loi n° 2012-354 de finances rectificatives du 14 mars 2012

Les infractions aux dispositions du premier alinéa de l'article 1649 AA sont passibles d'une amende de 1 500 € par contrat non déclaré. Ce montant est porté à 10 000 € par contrat non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un Etat ou 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 de la valeur du ou des contrats 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 est portée pour chaque contrat non déclaré à 5 % de la valeur de ce contrat, sans pouvoir être inférieure aux montants prévus au premier alinéa.

- Article 1766 (Version en vigueur)

Modifié par Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, - art. 110⁹

Les infractions aux dispositions du premier alinéa de <u>l'article 1649 AA</u> sont passibles d'une amende de 1 500 € par contrat non déclaré. Ce montant est porté à 10 000 € par contrat non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un Etat ou 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.

(...,

⁹ Article 110:

III.- Le second alinéa de l'article 1766 du même code est supprimé.

C. Autres dispositions législatives

1. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Troisième partie : Dispositions communes aux première et deuxième parties

Titre premier : Assiette et contrôle de l'impôt

Chapitre premier : Obligations des contribuables

0I : Déclarations relatives aux comptes financiers, aux contrats d'assurance-vie

et aux trusts

- Article 1649 AA

Créé par la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999, art. 37

Modifié par loi n°2012-354 du 14 mars 2012 - art. 14

Version en vigueur issue de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 20123, art.10

Lorsque des contrats de capitalisation ou des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance vie, sont souscrits auprès d'organismes mentionnés au I de l'article 1649 ter qui sont établis hors de France, les souscripteurs sont tenus de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus, les références des contrats ou placements concernés, la date d'effet et la durée de ces contrats ou placements, les opérations de remboursement et de versement des primes effectuées au cours de l'année précédente et, le cas échéant, la valeur de rachat ou le montant du capital garanti, y compris sous forme de rente, au 1er janvier de l'année de la déclaration. Les modalités d'application du présent alinéa sont fixées par décret.

Les versements faits à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de contrats non déclarés dans les conditions prévues au premier alinéa constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables.

Livre II : Recouvrement de l'impôt

Chapitre II : Pénalités

Section I : Dispositions communes

B: Sanctions fiscales

: Infractions relatives aux déclarations et actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt

b : Insuffisance de déclaration

- Article 1729-0 A

Créé par la loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016 - art. 110 (V)

- I. Une majoration de 80 % s'applique aux droits dus en cas de rectification du fait :
- a) Des sommes figurant ou ayant figuré sur un ou plusieurs comptes qui auraient dû être déclarés en application du deuxième alinéa de l'article 1649 A.

Le montant de cette majoration ne peut être inférieur au montant de l'amende prévue au 2 du IV de l'article 1736 ;

b) Des sommes figurant ou ayant figuré sur un ou plusieurs contrats de capitalisation ou placement de même nature qui auraient dû être déclarés en application de l'article 1649 AA.

Le montant de cette majoration ne peut être inférieur au montant de l'amende prévue à l'article 1766 ;

c) 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.

Le montant de cette majoration ne peut être inférieur au montant de l'amende prévue au IV bis de l'article 1736.

- II. L'application de la majoration prévue au I exclut celle des majorations prévues aux articles 1728, 1729 et 1758 à raison des mêmes droits, ainsi que l'application des amendes prévues au 2 du IV ou au IV bis de l'article 1736 ou à l'article 1766.
- III. La majoration prévue au I ne s'applique pas aux droits dus en application de l'article 755.

Code général des impôts, annexe 3

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Troisième partie : Dispositions communes aux première et deuxième parties

Titre premier : Assiette et contrôle de l'impôt

Chapitre premier : Obligations des contribuables

OI: Déclarations des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger

- Article 344 C

Modifié par Décret n°2010-421 du 27 avril 2010 - art. 3

- I. Les contribuables doivent joindre à la déclaration prévue au 1 de l'article 170 du code général des impôts une déclaration spéciale mentionnant le ou les contrats d'assurance vie qu'ils ont souscrits auprès des organismes mentionnés à l'article 1649 AA du code général des impôts.
- II. La déclaration spéciale mentionnée au I porte sur le ou les contrats d'assurance vie souscrits hors de France, modifiés ou dénoués au cours de l'année civile, par le déclarant ou une personne à charge du déclarant, au sens des articles 196 à 196 B du code général des impôts.
- III. Cette déclaration, établie sur papier libre, doit indiquer pour chaque contrat :
- a) L'identification du souscripteur : nom, prénom, adresse, date et lieu de naissance ;
- b) L'adresse du siège de l'organisme d'assurance ou assimilé et, le cas échéant, de la succursale qui accorde la couverture ;
- c) La désignation du contrat, ses références et la nature des risques garantis ;
- d) Le moment à partir duquel le risque est garanti et la durée de cette garantie ;
- e) Les dates d'effet des avenants et des opérations de dénouement total ou partiel, survenus au cours de l'année civile.

D. Doctrine administrative

- <u>Bulletin officiel des impôts . « Sanctions relatives aux manquements aux obligations déclaratives concernant les comptes, contrats d'assurance-vie et trust à l'étranger »</u>
- BOI-CF-INF-20-10-50-20170308

B. Défaut de déclaration des contrats d'assurance-vie à l'étranger

40 L'article 1649 AA du CGI prévoit une obligation déclarative spécifique pour les contrats d'assurance vie souscrits auprès d'organismes d'assurance et assimilés établis hors de France. Pour plus de renseignements, il convient de se reporter au IV-B § 150 du BOI-IR-DECLA-20-20.

L'article 1766 du CGI prévoit que les personnes physiques qui ne se conforment pas aux obligations prévues par l'article 1649 AA du CGI sont passibles d'une amende égale à 1 500 € par contrat non déclaré, ou à 10 000 € lorsque l'obligation déclarative concerne un État ou 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.

50 La sanction est applicable lorsque le souscripteur n'a pas déclaré l'existence de contrats d'assurance sur la vie souscrits hors de France, modifiés ou dénoués ou lorsque l'un des éléments déclaratifs requis n'a pas été fourni.

L'amende est applicable à chaque année non prescrite au titre de laquelle une déclaration devait être déposée.

(...)

- BOI-IR-DECLA-20-20.

IV. Déclarations à souscrire dans certaines situations particulières

150 L'article 1649 AA du CGI institue une obligation déclarative à la charge des personnes physiques qui souscrivent des contrats de capitalisation ou des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance-vie auprès d'organismes mentionnés au I de l'article 1649 ter du CGI qui sont établis hors de France.

Les souscripteurs sont tenus de déclarer en même temps que leur déclaration de revenus, les références des contrats et placements concernés, la date d'effet et la durée de ces contrats ou placements, les opérations de remboursement et de versement des primes effectuées au cours de l'année précédente et, le cas échéant, la valeur de rachat ou le montant du capital garanti, y compris sous forme de rente, au 1er janvier de l'année de la déclaration.

L'article 344 C de l'annexe III au CGI précise en outre que la déclaration, établie sur papier libre et jointe à la déclaration de revenus, doit indiquer pour chaque contrat :

- l'identification du souscripteur : nom, prénom, adresse, date et lieu de naissance ;
- l'adresse du siège de l'organisme d'assurance ou assimilé et, le cas échéant, de la succursale qui accorde la couverture ;
- la désignation du contrat, ses références et la nature des risques garantis ;
- le moment à partir duquel le risque est garanti et la durée de cette garantie ;
- les dates d'effet des avenants et des opérations de dénouement total ou partiel, survenus au cours de l'année civile.

160 Les sanctions applicables lorsque le souscripteur n'a pas déclaré l'existence de contrats d'assurance sur la vie souscrits hors de France, modifiés ou dénoués ou lorsque l'un des éléments déclaratifs requis n'a pas été fourni, sont exposées au BOI-CF-INF- 20-10-50.

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.

2. Constitution du 4 octobre 1958

- Article 34

La loi fixe les règles concernant :

(...)

- l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie.

B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

1. Sur le principe de proportionnalité des peines en matière fiscale

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

- SUR L'ARTICLE 85:

- 33. Considérant que cet article a pour objet de renforcer le contrôle et la répression des facturations manquantes, incomplètes ou inexactes pour l'établissement de la taxe sur la valeur ajoutée ; que, notamment, le IV et le V dudit article instituent des sanctions spécifiques pour les manquements aux règles de facturation, en prévoyant les garanties applicables ;
- 34. Considérant que les députés requérants soutiennent que cet article méconnaît les principes généraux du droit et notamment le respect des droits de la défense ; qu'il établit des sanctions automatiques et disproportionnées, en méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ; que le législateur aurait dû préciser que les sanctions administratives prévues par cet article sont exclusives de sanctions pénales et aménager un délai de trente jours entre la notification de la sanction et la mise en recouvrement de l'amende ;
- 35. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : "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" ;
- 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 déférée, 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 déférée : "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 ;
- 41. Considérant que, toutefois, lorsqu'une sanction administrative est susceptible de se cumuler avec une sanction pénale, 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 appartiendra donc aux autorités administratives et judiciaires compétentes de veiller au respect de cette exigence ; que, sous cette réserve, le V de l'article 85 n'est pas contraire à la Constitution ;

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

- SUR L'ARTICLE 106:

- 57. Considérant que cet article a pour objet de renforcer la sanction des omissions ou inexactitudes dans les facturations, pour l'établissement de la taxe sur la valeur ajoutée ; que les sénateurs requérants soutiennent que cette disposition porte atteinte aux droits de la défense, ainsi qu'au caractère contradictoire de la procédure de redressement ;
- 58. Considérant qu'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 oeuvre du droit 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 ;
- 59. Considérant que ces dispositions tendent à permettre l'application, à l'issue de la mise en oeuvre 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 ;
- 60. Considérant que, selon le deuxième alinéa de l'article 1740 ter A inséré dans le code général des impôts, " cette amende ne peut être mise 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 des observations. Elle est recouvrée 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. " ; qu'il ressort des termes mêmes de cet article qu'est suffisamment garanti le respect des droits de la défense, lequel s'impose au demeurant à l'autorité administrative dans le silence de la loi ; que les griefs doivent donc être rejetés

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

- 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 ;

- <u>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</u>

- 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;

- 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 » ;

- 95. Considérant que, selon les requérants, ces dispositions portent atteinte au principe de proportionnalité des peines ;
- 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 ;

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]

- 4. 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 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 ;
- 5. Considérant qu'en réprimant la méconnaissance des obligations déclaratives relatives aux comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger posées par les dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts, le législateur a, par la sanction ayant le caractère d'une punition qu'il a instaurée, entendu faciliter l'accès de l'administration fiscale aux informations bancaires et prévenir la dissimulation de revenus à l'étranger ; qu'il a ainsi poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales .
- 6. Considérant qu'en punissant d'une amende forfaitaire d'un montant de 1 500 euros le défaut de déclaration annuelle de tout compte bancaire ouvert, utilisé ou clos à l'étranger, montant porté à 10 000 euros lorsque le compte est ouvert dans un État 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, 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, même par le cumul d'amendes qu'elles permettent, ne sont pas manifestement disproportionnées à la gravité des faits qu'il entend réprimer;
- 7. Considérant que la loi elle-même a assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés en prévoyant deux montants forfaitaires distincts, selon que l'État ou le territoire dans lequel le compte est ouvert a ou non conclu une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires ; que, pour chaque sanction prononcée, le juge décide après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, en fonction de l'une ou l'autre des amendes prononcées, soit de maintenir l'amende, soit d'en dispenser le contribuable si ce dernier n'a pas manqué à l'obligation de déclaration de l'existence d'un compte bancaire à l'étranger ; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ; que, par suite, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'individualisation des peines ;

8. Considérant que les griefs tirés de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 doivent être rejetés ; que les dispositions contestées, qui ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution,

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]

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S'EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

- 1. Le deuxième alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts impose aux personnes physiques, associations et sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, de déclarer, en même temps que leurs revenus ou leurs résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger.
- 2. Le premier alinéa du paragraphe IV de l'article 1736 du même code prévoit que les infractions aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A sont passibles d'une amende de 1 500 euros par compte non déclaré, et que ce montant est porté à 10 000 euros lorsque l'obligation déclarative concerne un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative. Selon le second alinéa du paragraphe IV de l'article 1736 dans sa rédaction issue de la loi du 14 mars 2012 mentionnée ci-dessus : « 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 ».
- 3. Selon le requérant, le défaut de déclaration d'un compte bancaire ouvert, utilisé ou clos à l'étranger en méconnaissance de l'obligation imposée par le deuxième alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts est punissable de plusieurs amendes concurrentes, notamment celle prévue par les dispositions du paragraphe IV de l'article 1736 du code général des impôts et celle instituée par l'article L. 152-5 du code monétaire et financier. Dans la mesure où la première de ces amendes peut s'élever à 5 % du solde créditeur du compte non déclaré tandis que la seconde est une amende fixée de manière forfaitaire à 750 euros par compte non déclaré, il en résulterait une différence dans la répression encourue qui méconnaîtrait le principe d'égalité devant la loi pénale.
- 4. Le Conseil constitutionnel a relevé d'office le grief tiré de ce qu'en fixant, pour le manquement à une obligation déclarative qu'elles répriment, une amende en pourcentage du solde du compte bancaire non déclaré, les dispositions contestées méconnaîtraient le principe de proportionnalité des peines.
- 5. 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.
- 6. En réprimant la méconnaissance de l'obligation déclarative annuelle relative aux comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger, le législateur a, par la sanction ayant le caractère d'une punition instaurée au paragraphe IV de l'article 1736 du code général des impôts, entendu faciliter l'accès de l'administration fiscale aux informations bancaires et prévenir la dissimulation de revenus ou de biens à l'étranger. Il a ainsi poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.
- 7. L'amende prévue par les dispositions contestées, qui réprime l'absence de déclaration annuelle des comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger, est fixée en pourcentage du solde de ces comptes dès lors que le total de ces soldes excède 50 000 euros au 31 décembre de l'année. Cette amende est encourue même dans l'hypothèse où les sommes figurant sur ces comptes n'ont pas été soustraites frauduleusement à l'impôt. 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. Dès lors, sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, les dispositions contestées, qui méconnaissent le principe de proportionnalité des peines, doivent être déclarées contraires à la Constitution.
- 8. Selon le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause ». En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses

effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration.

- <u>Décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, Mme Michelle Theresa B. [Amende pour défaut de déclaration de trust]</u>

- . En ce qui concerne la méconnaissance des principes de proportionnalité et d'individualisation des peines :
- 4. Lorsque le constituant ou l'un au moins des bénéficiaires d'un trust, tel que défini à l'article 792-0 bis du code général des impôts, a son domicile fiscal en France ou lorsque ce trust comprend un bien ou un droit qui y est situé, l'article 1649 AB du même code impose à l'administrateur de ce trust d'en déclarer la constitution, le nom du constituant et des bénéficiaires, la modification ou l'extinction, ainsi que le contenu de ses termes. Lorsque l'administrateur d'un trust a son domicile fiscal en France, l'article 1649 AB lui impose d'en déclarer la constitution, la modification ou l'extinction ainsi que le contenu de ses termes. Dans les deux cas, il est, en outre, tenu de déclarer la valeur vénale au 1er janvier de l'année des biens, droits et produits du trust.
- 5. Les dispositions contestées, dans leur rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011, sanctionnent la méconnaissance de ces obligations par une amende d'un montant forfaitaire de 10 000 euros ou, s'il est plus élevé, d'un montant proportionnel égal à 5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés. Dans leur rédaction résultant de la loi du 6 décembre 2013, les dispositions contestées portent le montant de l'amende forfaitaire à 20 000 euros et le taux de l'amende proportionnelle à 12,5 %. Cette sanction s'applique à chaque défaut aux obligations déclaratives mentionnées ci-dessus, même en l'absence de soustraction à l'impôt.
- 6. 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.
- 7. En réprimant la méconnaissance des obligations déclaratives relatives aux trusts posées par les dispositions de 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.
- 8. 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.
- 9. Dès lors, 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 code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011 ainsi que 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 même paragraphe IV bis, dans sa rédaction résultant de la loi du 6 décembre 2013 doivent être déclarés contraires à la Constitution, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs dirigés contre ces dispositions.
- 10. En second lieu, d'une part, 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.
- 11. D'autre part, 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.

- 12. Les griefs tirés de la méconnaissance des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789, en ce qu'ils sont dirigés contre l'amende forfaitaire instaurée par les dispositions contestées, doivent être écartés.
- . En ce qui concerne la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi :
- 13. Selon l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». 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. Il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes.
- 14. En premier lieu, 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.
- 15. En second lieu, les dispositions contestées sanctionnent de la même manière le seul non respect des obligations déclaratives précédemment mentionnées, qu'un impôt ait été éludé ou non. Elles n'instituent donc aucune différence de traitement.
- 16. Il résulte de ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité doit être écarté.
- Sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité :
- 18. Selon le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause ». En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration.
- 19. En l'espèce, aucun motif ne justifie de reporter la prise d'effet de la déclaration d'inconstitutionnalité des 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 code général des impôts dans sa rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011, et des 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 du même article 1736 dans sa rédaction résultant de la loi du 6 décembre 2013. Celle-ci intervient donc à compter de la date de publication de la présente décision.
- 20. Elle ne peut être invoquée dans les instances jugées définitivement à cette date. Elle ne saurait davantage être invoquée pour remettre en cause des transactions devenues définitives.

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]

- 7. 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. Cette sanction est encourue lorsque ces manquements sont commis pendant l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération ayant donné lieu au sursis ou au report d'imposition ou pendant les exercices ultérieurs.
- 8. En premier lieu, d'une part, l'obligation déclarative dont la méconnaissance est ainsi sanctionnée 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. Il ressort des travaux préparatoires qu'en instituant cette obligation, le législateur a entendu assortir d'une contrepartie les régimes fiscaux favorables, dérogatoires au droit commun, dont peuvent bénéficier les contribuables réalisant certaines opérations. 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. D'autre part, 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. Ainsi, 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.

- 9. En second lieu, l'amende contestée s'applique lors de chaque exercice pour lequel l'état de suivi n'est pas produit ou présente un caractère inexact ou incomplet. 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 à la gravité des agissements commis par le redevable. Par suite, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'individualisation des peines.
- 10. Les griefs tirés de la méconnaissance des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 doivent donc être écartés. Il en va de même du grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi, dès lors que les dispositions contestées n'instituent aucune différence de traitement.

III. Doctrine

b. Daniel, Gutmann. Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales.

Revue de droit fiscal, 26 mars 2015, n° 13, 73-81 cf. Annexe pdf