



Commentaire

Décision n° 2022-1001 QPC du 1^{er} juillet 2022

Société Lorraine services

(Amende fiscale contre les tiers déclarants II)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 28 avril 2022 par le Conseil d'État (décision n° 458429 du 25 avril 2022) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Lorraine services relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 1^{er} du paragraphe I de l'article 1736 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005.

Dans sa décision n° 2022-1001 QPC du 1^{er} juillet 2022, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur cette question au motif qu'aucun changement des circonstances n'est intervenu depuis sa décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012 ayant déclaré ces dispositions conformes à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Présentation des dispositions contestées

1. – Les obligations déclaratives imposées aux tiers déclarants

Le code général des impôts (CGI) prévoit un certain nombre d'obligations déclaratives à la charge des professionnels – personnes physiques ou morales – qui, dans le cadre de leur activité, effectuent des versements en faveur d'autres personnes.

Parmi les opérations susceptibles de donner lieu à de telles obligations figurent celles prévues aux articles 240, 242 *ter* et 242 *ter* B du CGI auxquels renvoie le 1^{er} du paragraphe I de l'article 1736 du même code :

– l'article 240 du CGI prévoit ainsi que les personnes qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des tiers des commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations, honoraires occasionnels ou non,

gratifications et autres rémunérations, doivent déclarer annuellement ces sommes à l'administration¹ ;

– le 1 de l'article 242 *ter* impose aux personnes qui assurent le paiement des revenus de capitaux mobiliers ainsi que des produits des bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature de déclarer l'identité et l'adresse des bénéficiaires, ainsi que, par nature de revenus, le détail du montant imposable et du crédit d'impôt, le revenu brut soumis à un prélèvement libératoire et le montant dudit prélèvement, et le montant des revenus exonérés² ;

– l'article 242 *ter* B oblige quant à lui les personnes qui assurent la mise en paiement des revenus distribués par un fonds de placement immobilier³ à déclarer l'identité et l'adresse des bénéficiaires et le détail du montant imposable.

Selon le *Bulletin officiel des finances publiques – impôts* (BOFiP), de telles obligations visent à faciliter le contrôle de l'impôt en permettant à l'administration d'effectuer des recoupements entre les déclarations souscrites par les tiers déclarants, en application de ces dispositions, et les déclarations de revenus ou de résultats des bénéficiaires des diverses sommes mentionnées par ces mêmes dispositions⁴. Les sommes versées par les tiers déclarants soumis à ces obligations doivent en effet être comptabilisées comme des revenus pour leurs bénéficiaires, qui sont donc également tenus de les déclarer à l'administration fiscale⁵.

2. – La sanction du non-respect des obligations déclaratives

* Antérieurement à la réforme des pénalités fiscales opérée par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005⁶, les manquements aux obligations déclaratives prévues par les articles 240 et 242 *ter* du CGI donnaient lieu à l'application de sanctions de nature et de sévérité différentes⁷.

¹ Ainsi, par exemple, un artiste salarié est tenu de déclarer les honoraires payés à son imprésario. Il en est de même pour un travailleur à domicile versant des honoraires à des tiers ou pour une entreprise qui rémunère les services d'un intermédiaire ou d'un mandataire auquel elle a recours (BOI-BIC-DECLA-30-70-20, §§ 40 et suivants).

² La déclaration récapitulative que doivent remplir les établissements payeurs soumis à ces obligations est l'imprimé fiscal unique (IFU).

³ Il s'agit plus précisément des revenus distribués mentionnés aux *a* et *e* du 1 du paragraphe II de l'article 239 *nonies* du CGI.

⁴ BOI-BIC-DECLA-30-70-20, § 1.

⁵ Voir, par exemple, l'article 170 du CGI et l'article 41 *sexdecies* I de l'annexe III au même code concernant les contribuables qui perçoivent des revenus distribués par les établissements payeurs mentionnés à l'article 242 *ter*.

⁶ 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, 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.

⁷ S'agissant des déclarations de rémunérations de la nature de celles visées à l'article 240 du CGI, les dispositions des articles 238 et 1770 *quater* du même code prévoyaient, respectivement et alternativement, la réintégration des sommes en question au résultat imposable ou, lorsque le régime fiscal auquel était soumise la partie versante ne le permettait pas, l'application d'une amende fixe ne pouvant être inférieure à 25 % des sommes non déclarées.

* Afin d'harmoniser le régime des pénalités encourues pour des infractions similaires par les tiers déclarants, l'ordonnance précitée a créé l'article 1736 du CGI, dont le 1 du paragraphe I a instauré une amende égale à 50 % des sommes non déclarées en cas de méconnaissance des obligations déclaratives résultant des articles 240 et 242 *ter*⁸. La loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 a ensuite étendu cette pénalité au manquement à l'obligation déclarative prévue à l'article 242 *ter* B qu'elle a instituée⁹.

Reprenant la cause d'exonération auparavant prévue pour les seuls manquements aux obligations déclaratives découlant de l'article 240 du CGI¹⁰, le 1 du paragraphe I de l'article 1736 ajoute que « *L'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission, soit spontanément, soit à la première demande de l'administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite* ».

La personne n'ayant pas rempli son obligation déclarative peut ainsi être exonérée de la sanction fiscale à la double condition de ne pas se trouver en situation de « récidive » de cette omission sur les quatre derniers exercices fiscaux (en incluant celui de l'année civile en cours) et de procéder à la déclaration prescrite avant la fin de l'année en cours. Cette correction peut intervenir de sa propre initiative ou sur celle de l'administration fiscale.

* Dans sa décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution. Saisi du grief tiré de ce qu'elles portaient 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, il a tout d'abord relevé qu'en réprimant le manquement à ces obligations, « *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* »¹¹. Puis le Conseil a considéré « *qu'en fixant l'amende encourue par l'auteur des versements en proportion des sommes versées, le législateur a*

S'agissant des déclarations de revenus de capitaux mobiliers visées à l'article 242 *ter*, les dispositions de l'article 1768 *bis* du CGI prévoyaient l'application d'une amende égale à 80 % du montant des sommes non déclarées.

⁸ Ce régime de sanction est entré en vigueur au 1^{er} janvier 2006.

⁹ Les dispositions applicables à cette obligation sont entrées en vigueur au 1^{er} juin 2007.

¹⁰ Voir le premier alinéa de l'article 238 du CGI dans sa version antérieure à l'ordonnance du 7 décembre 2005 précitée.

¹¹ Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, *Mme Irène L. (Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers)*, cons. 4.

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 »¹².

B. – Origine de la QPC et question posée

À la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale avait constaté que la société Lorraine services avait procédé, en 2006, à une distribution de dividendes qui n'avait pas fait l'objet d'une déclaration conforme aux exigences de l'article 242 *ter* du CGI. Elle lui avait donc appliqué la pénalité de 50 % prévue au 1 du paragraphe I de l'article 1736 du même code.

La société Lorraine services avait demandé la décharge de cette amende devant le tribunal administratif de Strasbourg, qui avait rejeté sa demande par un jugement du 10 janvier 2020 confirmé par un arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy du 23 septembre 2021.

La société Lorraine services s'était alors pourvue en cassation contre cet arrêt et avait soulevé devant le Conseil d'État une QPC relative au 1 du paragraphe I de l'article 1736 du CGI.

Par sa décision précitée du 25 avril 2022, le Conseil d'État l'avait renvoyée au Conseil constitutionnel.

D'une part, il avait estimé qu'un changement des circonstances était susceptible de justifier le réexamen de ces dispositions : « *Si le Conseil constitutionnel a, dans les motifs et le dispositif de la décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, déclaré conformes à la Constitution les dispositions du 1 du I de l'article 1736 du code général des impôts citées ci-dessus, l'intervention de ses décisions n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, n° 2017-667 QPC du 27 octobre 2017 et n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021 sont susceptibles de constituer un changement de circonstances au sens des dispositions de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958* ».

D'autre part, il avait jugé que le moyen tiré de ce que ces dispositions portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, « *notamment à l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dont découle le*

¹² *Ibidem*, cons. 5.

principe de proportionnalité des peines », soulevait une question qui présentait un caractère sérieux.

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

La société requérante soutenait que, si les dispositions du 1 du paragraphe I de l'article 1736 du CGI avaient déjà été déclarées conformes à la Constitution par la décision précitée du Conseil constitutionnel du 20 juillet 2012, il résultait de ses décisions n^{os} 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, 2016-618 QPC du 16 mars 2017, 2017-667 QPC du 27 octobre 2017 et 2021-908 QPC du 26 mai 2021 un changement des circonstances justifiant leur réexamen. Selon elle, dans ces décisions, le Conseil constitutionnel avait modifié sa jurisprudence relative au principe de proportionnalité des peines en matière de sanctions fiscales dont le montant procède de l'application d'un taux à une assiette.

Sur le fond, la société requérante reprochait à ces dispositions de méconnaître le principe de proportionnalité des peines dès lors qu'elles répriment le seul fait pour une personne d'avoir manqué à son obligation de déclarer certaines sommes versées à des contribuables d'une amende dont le montant, non plafonné, est fixé à 50 % des sommes non déclarées, quand bien même un tel manquement ne serait pas intentionnel et les sommes versées n'auraient pas été soustraites frauduleusement à l'impôt. Selon elle, ces dispositions méconnaissaient également les principes d'égalité devant la loi et devant la justice dans la mesure où elles permettraient à l'administration de choisir discrétionnairement les déclarants auxquels elle peut demander de réparer leur omission.

Au regard de ces griefs, qui contestaient tant la pénalité instaurée par le 1 du paragraphe I de l'article 1736 du CGI que la faculté de régularisation ouverte au contribuable, le Conseil constitutionnel a jugé qu'il n'y avait pas lieu de restreindre le champ de la QPC.

A. – L'existence d'une précédente déclaration de conformité à la Constitution

* Selon le troisième alinéa de l'article 62 de la Constitution, « *Les décisions du Conseil constitutionnel ne sont susceptibles d'aucun recours. Elles s'imposent aux pouvoirs publics et à toutes les autorités administratives et juridictionnelles* ».

Tirant les conséquences de l'autorité qui s'attache aux décisions du Conseil dans le cadre de la procédure de QPC, le législateur organique a posé comme condition de transmission d'une QPC, aux articles 23-2 et 23-4 de l'ordonnance n^o 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, le fait

que la disposition contestée n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances.

Ainsi, dans sa décision n° 2010-14/22 QPC du 30 juillet 2010, le Conseil constitutionnel a posé le principe suivant : « *Considérant qu'il résulte des dispositions combinées du troisième alinéa de l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée et du troisième alinéa de son article 23-5 que le Conseil constitutionnel ne peut être saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité relative à une disposition qui a déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances* »¹³.

Seul un tel changement des circonstances peut donc conduire à ce que le Conseil constitutionnel soit à nouveau saisi d'une disposition déclarée conforme à la Constitution à la fois dans les motifs et le dispositif d'une décision. Dans le cas contraire, il juge régulièrement qu'il n'y a pas lieu à statuer sur les QPC qui lui sont renvoyés¹⁴.

* Les dispositions législatives pouvant évoluer dans le temps, le Conseil constitutionnel se prononce sur des dispositions dans une rédaction déterminée de l'article qui les contient. Lorsqu'il est saisi dans le cadre du contrôle *a priori*, le Conseil se prononce sur les dispositions dans leur rédaction résultant de la loi déferée et, lorsqu'il est saisi dans le cadre d'une QPC, il se prononce sur les dispositions dans leur rédaction applicable au litige qui a donné lieu à la QPC.

Dans le dernier état de sa jurisprudence, le Conseil ne juge nécessaire de rechercher si un changement des circonstances justifie de réexaminer des dispositions précédemment déclarées conformes à la Constitution que lorsqu'il est saisi de ces dispositions dans la même rédaction que celle déjà déclarée conforme à la Constitution¹⁵. À l'inverse, s'il est saisi de ces dispositions dans une autre rédaction, le Conseil considère qu'il ne les a pas déclarées conformes à la Constitution et qu'il peut ainsi procéder à leur examen sans qu'il soit besoin d'un changement des circonstances¹⁶.

¹³ Décision n° 2010-14/22 QPC du 30 juillet 2010, *M. Daniel W. et autres (Garde à vue)*, cons. 12.

¹⁴ Voir, en dernier lieu, décision n° 2021-974 QPC du 25 février 2022, *M. Youcef Z. (Réquisition de données informatiques par le procureur de la République dans le cadre d'une enquête préliminaire II)*.

¹⁵ Voir en ce sens les décisions n° 2021-922 QPC du 25 juin 2021, *M. Jérôme H. (Absence de publicité de la décision d'interdiction temporaire d'exercice des fonctions prononcée à l'encontre d'un magistrat du siège)*, paragr. 5 à 7 ; n° 2020-850 QPC du 17 juin 2020, *Mme Patricia W. (Attribution des sièges au premier tour des élections municipales dans les communes de 1 000 habitants et plus)*, paragr. 5 à 7 ; n° 2020-845 QPC du 19 juin 2020, *M. Théo S. (Recel d'apologie du terrorisme)*, paragr. 8 à 10.

¹⁶ Décisions n° 2021-930 QPC du 23 septembre 2021, *M. Jean B. (Recours à la géolocalisation sur autorisation du procureur de la République)*, paragr. 6 à 8, et n° 2021-932 QPC du même jour, *Société SIMS Holding agency*

B. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel

1. – La jurisprudence constitutionnelle relative au changement des circonstances

* Ainsi qu'il a été dit plus haut, la seule dérogation à l'autorité de la chose déclarée conforme est le changement des circonstances.

Le Conseil constitutionnel en a défini les contours dans sa décision n° 2009-595 DC du 3 décembre 2009, par laquelle il a jugé que les changements des circonstances sont ceux « *intervenues, depuis la précédente décision, dans les normes de constitutionnalité applicables ou dans les circonstances, de droit ou de fait, qui affectent la portée de la disposition législative critiquée* »¹⁷.

Depuis lors, le Conseil a admis des changements de circonstances tenant à l'évolution des normes constitutionnelles¹⁸, à la modification de l'environnement législatif de la disposition qui lui est soumise¹⁹, à une interprétation nouvelle de cette disposition par le Conseil d'État ou la Cour de cassation²⁰ ou à une difficulté dans la détermination du champ d'application d'une réserve d'interprétation²¹.

Le Conseil constitutionnel considère également qu'un revirement de sa propre jurisprudence peut constituer un changement des circonstances²².

corp et autres (Droits des propriétaires tiers à la procédure de confiscation des biens prévue à titre de peine complémentaire de certaines infractions), paragr. 8 à 10. Voir aussi, pour un exemple de non-lieu à statuer, décision n° 2020-870 QPC du 4 décembre 2020, *Société Ambulances secours rapides du bassin (Assistance de l'avocat lors d'une audition libre)*.

¹⁷ Décision n° 2009-595 DC du 3 décembre 2009, *Loi organique relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution*, cons. 13.

¹⁸ Par exemple : décision n° 2012-233 QPC du 21 février 2012, *Mme Marine LE PEN (Publication du nom et de la qualité des citoyens élus habilités à présenter un candidat à l'élection présidentielle)*, cons. 3 et 4.

¹⁹ Par exemple : décision n° 2015-460 QPC du 26 mars 2015, *Comité de défense des travailleurs frontaliers du Haut-Rhin et autre (Affiliation des résidents français travaillant en Suisse au régime général d'assurance maladie - assiette des cotisations)*, cons. 7 à 9.

²⁰ Par exemple : décisions n° 2017-694 QPC du 2 mars 2018, *M. Ousmane K. et autres (Motivation de la peine dans les arrêts de cour d'assises)*, paragr. 7, n° 2018-749 QPC du 30 novembre 2018, *Société Interdis et autres (Déséquilibre significatif dans les relations commerciales II)*, paragr. 6, et n° 2020-835 QPC du 30 avril 2020, *M. Ferhat H. et autre (Condition de transparence financière des organisations syndicales)*, paragr. 6.

²¹ Par exemple : décisions n° 2017-642 QPC du 7 juillet 2017, *M. Alain C. (Exclusion de certaines plus-values mobilières de l'abattement pour durée de détention)*, paragr. 7 à 8, et n° 2017-643/650 QPC du même jour, *M. Amar H. et autre (Majoration de 25 % de l'assiette des contributions sociales sur les revenus de capitaux mobiliers particuliers)*, paragr. 11 et 12.

²² Par exemple : décisions n° 2011-125 QPC du 6 mai 2011, *M. Abderrahmane L. (Défèrement devant le procureur de la République)*, cons. 9 à 11, et n° 2021-922 QPC du 25 juin 2021, *M. Jérôme H. (Absence de publicité de la décision d'interdiction temporaire d'exercice des fonctions prononcée à l'encontre d'un magistrat du siège)*, paragr. 6 et 7.

Par exemple, dans la décision n° 2018-764 QPC du 15 février 2019, il était saisi de dispositions de l'article 65 du code des douanes permettant à des agents des douanes d'exiger la communication de données de connexion qu'il avait déjà déclarées conformes à la Constitution dans sa décision n° 2011-214 QPC du 27 janvier 2012. Toutefois, le Conseil a accepté d'examiner à nouveau ces dispositions au motif qu'il avait, depuis cette date, opéré un revirement de jurisprudence sur les données de connexion : *« depuis cette déclaration de conformité, le Conseil constitutionnel a jugé contraires au droit au respect de la vie privée, dans sa décision du 5 août 2015 mentionnée ci-dessus, des dispositions instaurant un droit de communication des données de connexion au profit des agents de l'Autorité de la concurrence analogue à celui prévu par les dispositions contestées. Cette décision constitue un changement des circonstances justifiant le réexamen des dispositions contestées »*²³.

* Le Conseil constitutionnel n'est pas lié par l'appréciation faite par le juge du filtre quant à l'existence d'un changement de circonstances (à la différence, par exemple, du critère d'applicabilité au litige dont il ne remet pas en cause l'appréciation par le juge *a quo*).

Ainsi, le Conseil constitutionnel a refusé, à plusieurs reprises, de suivre la position de la Cour de cassation ou du Conseil d'État qui avaient vu un changement des circonstances dans l'une de ses précédentes décisions.

Par exemple, dans sa décision n° 2010-104 QPC du 17 mars 2011, alors que la décision de renvoi du Conseil d'État considérait que *« la reconnaissance du principe constitutionnel d'individualisation des peines par la décision n° 2005-520 DC du 22 juillet 2005 [était] susceptible de constituer un changement de circonstances »*, le Conseil constitutionnel a refusé de reconnaître un tel changement : *« Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le dernier alinéa de l'article 1728 du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2006 ; / Considérant que la disposition contestée a été introduite par l'article 103 de la loi du 30 décembre 1999 susvisée ; que, comme l'a jugé le Conseil constitutionnel dans les motifs de sa décision du 29 décembre 1999, cette disposition "ne porte atteinte à aucun principe, ni à aucune règle de valeur constitutionnelle" ; que, si le Conseil constitutionnel a précisé, dans sa décision du 22 juillet 2005, que le principe d'individualisation des peines découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789, cette précision ne constitue pas un changement des circonstances de nature à imposer le réexamen du grief tiré de la méconnaissance de cet article 8 ; que, dès*

²³ Décision n° 2018-764 QPC du 15 février 2019, *M. Paulo M. (Droit de communication aux agents des douanes des données de connexion)*, paragr. 5. Voir aussi, décision n° 2020-841 QPC du 20 mai 2020, *La Quadrature du Net et autres (Droit de communication à la Hadopi)*, paragr. 5.

lors, le dernier alinéa de l'article 1728 du code général des impôts est conforme à la Constitution »²⁴ .

De la même manière, dans sa décision n° 2017-630 QPC du 19 mai 2017, le Conseil n'a pas suivi la position de la Cour de cassation, qui avait vu un changement de circonstances dans la décision n° 2014-385 QPC du 28 mars 2014, « *en ce qu'elle a[vait] jugé que le principe de légalité des peines ne concerne pas seulement les peines prononcées par les juridictions pénales, mais s'étend à toute sanction ayant le caractère d'une punition, et que tel est le cas des peines disciplinaires* ».

Pour justifier cette lecture, le Conseil a précisé que, dans cette décision, il avait jugé « *que "le principe de légalité des peines impose au législateur de fixer les sanctions disciplinaires en des termes suffisamment clairs et précis pour exclure l'arbitraire". Saisi de dispositions législatives prévoyant les peines disciplinaires applicables à certaines professions réglementées, il a ainsi rappelé qu'il incombait au législateur, dans une telle hypothèse, de respecter le principe de légalité des peines. / Par conséquent, il ne résulte de cette décision ni une modification de la répartition des compétences entre le pouvoir législatif et le pouvoir réglementaire, ni une modification de la portée du principe de légalité des peines lorsqu'il s'applique à une sanction disciplinaire ayant le caractère d'une punition. Dès lors, la décision du Conseil constitutionnel du 28 mars 2014 ne constitue pas un changement des circonstances justifiant le réexamen des dispositions contestées, dont le seul objet est le renvoi au pouvoir réglementaire de la compétence pour fixer les sanctions disciplinaires des avocats* »²⁵.

²⁴ Décision n° 2010-104 QPC du 17 mars 2011, *Époux B. (Majoration fiscale de 80 % pour activité occulte)*, cons. 3 et 4. Le commentaire de cette décision précise sur ce point que « *la décision n° 2005-520 DC du 22 juillet 2005 n'a fait qu'explicitier un principe déjà pris en compte dans les normes de référence constitutionnelles à l'aune desquelles le Conseil constitutionnel effectue le contrôle de conformité des dispositions édictant des sanctions ayant le caractère de punition. Dès lors, l'affirmation du principe d'individualisation des peines en 2005 ne pouvait constituer un changement de circonstances susceptible de remettre en question l'analyse faite en 1999 de la disposition contestée* ».

²⁵ Décision n° 2017-630 QPC du 19 mai 2017, *M. Olivier D. (Renvoi au décret pour fixer les règles de déontologie et les sanctions disciplinaires des avocats)*, paragr. 7 et 8. Ainsi que le précise le commentaire de cette décision, « *Pour admettre un changement des circonstances, il aurait donc fallu que la jurisprudence du Conseil constitutionnel ait substantiellement évolué et ait tiré de l'article 8 de la Déclaration de 1789 l'obligation pour le législateur de définir lui-même les sanctions en matière disciplinaire. Or, tel n'est pas le cas. La jurisprudence précitée du Conseil constitutionnel reconnaît l'unité du contrôle du respect de l'article 8 de la Déclaration de 1789 pour tout le droit répressif, qu'il soit pénal ou non pénal (sanctions disciplinaires, sanctions administratives). Ainsi, la nature du contrôle exercé n'est pas modifiée par le choix du législateur de confier la répression à une juridiction pénale ou à un autre dispositif répressif. Par conséquent, si le Conseil constitutionnel n'avait pas eu l'occasion avant 2014 de contrôler expressément une sanction disciplinaire au regard du principe de légalité des peines, l'application de ce principe à de telles sanctions ne faisait pas de doute. La décision n° 2014-385 QPC du 28 mars 2014 n'a donc pas eu pour effet d'étendre le domaine d'application du principe de légalité des peines* ».

* Il résulte de cet exposé jurisprudentiel que le Conseil constitutionnel identifie un changement des circonstances dans plusieurs cas :

- un changement des normes constitutionnelles, que celui-ci résulte de la modification des normes constitutionnelles elles-mêmes ou de précisions apportées par le Conseil constitutionnel quant à leur portée²⁶ ;
- un changement de l’environnement législatif de la disposition contestée ou de la portée qui lui est donnée par une interprétation constante des juridictions suprêmes²⁷ ;
- un revirement de la jurisprudence constitutionnelle caractérisé par le fait que le Conseil a, entre-temps, jugé différemment des dispositions analogues à celles qu’il avait validées et qui lui sont à nouveau soumises.

2. – La jurisprudence constitutionnelle relative au principe de proportionnalité des peines

* Le Conseil constitutionnel juge que les exigences de l’article 8 de la Déclaration de 1789 (principe de légalité des délits et des peines, de non-rétroactivité des peines, de nécessité, de proportionnalité et d’individualisation des peines) s’appliquent à « *toute sanction ayant le caractère d’une punition* ».

Pour apprécier le caractère de punition d’une mesure, il examine si le législateur a poursuivi une finalité répressive. Depuis sa décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, le Conseil assimile en particulier les sanctions fiscales aux sanctions administratives et leur applique le régime constitutionnel applicable à toute sanction ayant le caractère d’une punition²⁸. En conséquence, s’applique aux pénalités fiscales le principe de proportionnalité des peines.

* La formulation de principe applicable 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*

²⁶ Décision n° 2016-550 QPC du 1^{er} juillet 2016, *M. Stéphane R. et autre (Procédure devant la cour de discipline budgétaire et financière)*, paragr. 5, et décision n° 2013-331 QPC du 5 juillet 2013, *Société Numéricâble SAS et autre (Pouvoir de sanction de l’Autorité de régulation des communications électroniques et des postes)*, cons. 8.

²⁷ En revanche, comme il l’a énoncé dans les décisions n°s 2021-930 QPC et 2021-932 QPC précitées, le Conseil ne juge plus nécessaire de justifier d’un changement des circonstances à l’aune de l’extension du champ d’application de la disposition contestée elle-même.

²⁸ Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33 et 34.

constitutionnel de s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue »²⁹.

En principe, le respect de l'exigence constitutionnelle de proportionnalité s'apprécie en rapportant la sévérité de la sanction à la gravité des faits qu'elle punit. Et, en cette matière, le Conseil constitutionnel n'exerce normalement qu'un contrôle restreint : il s'assure de l'absence de disproportion manifeste entre la sanction et la gravité des faits que le législateur a entendu réprimer. Ce contrôle ne relève pas d'une appréciation très complexe lorsque le législateur a fixé un quantum chiffré, en valeur absolue, que celui-ci soit forfaitaire ou constitue un plafond.

* Toutefois, le Conseil constitutionnel a développé, depuis 2012, une jurisprudence spécifique sur les peines dont le quantum résulte de l'application d'un taux à une assiette, notamment en matière fiscale.

Deux difficultés peuvent en effet rendre le contrôle du respect de l'exigence de proportionnalité de ces peines plus délicat et justifier un examen plus poussé du Conseil constitutionnel :

- d'une part, si le législateur ne le prévoit pas expressément, cette méthode de calcul signifie que la peine ne comporte pas de plafond. Or, lorsque le législateur s'est borné à fixer une amende-plafond, le contrôle du Conseil constitutionnel consiste principalement à comparer ce plafond avec les faits les plus graves susceptibles de tomber sous le coup de l'incrimination, dans la mesure où les faits les moins graves sont justiciables, sous le contrôle du juge, d'une sanction comprise entre zéro et ce plafond, ce qui favorise le respect, pour ce qui les concerne, de l'exigence de proportionnalité³⁰. En revanche, lorsque le législateur a fixé non pas un plafond, mais une amende proportionnelle à taux unique, celle-ci s'applique aux faits les plus graves comme aux faits les moins graves, au risque d'apparaître manifestement disproportionnée pour ce qui concerne ces derniers ;

- d'autre part, cette méthode de calcul, dans la mesure où elle implique un montant de sanction qui varie selon les hypothèses, impose au Conseil constitutionnel une

²⁹ 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.

³⁰ Par exemple : 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. 7 : « 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 ».

vigilance renforcée, afin de s'assurer de la cohérence du quantum de la sanction qui peut en résulter au regard des faits réprimés.

Dès lors, en pareille hypothèse, le Conseil constitutionnel apprécie le lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction, la gravité des manquements réprimés et le taux appliqué.

* S'agissant du lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction, le Conseil constitutionnel s'assure que le législateur a retenu, pour l'application de l'amende proportionnelle, une assiette pertinente au regard des faits réprimés³¹. C'est notamment ce qui l'avait conduit, dans la décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012 précitée, à juger conforme à la Constitution l'amende fiscale de 50 % des sommes non déclarées réprimant le fait d'avoir manqué à l'obligation de déclarer certaines rémunérations versées à des tiers à l'occasion de l'exercice d'une activité³².

Lorsqu'il contrôle des dispositions réprimant d'une amende proportionnelle la méconnaissance d'obligations déclaratives, le Conseil examine également le rôle que joue cette obligation pour l'établissement de l'impôt. Ainsi, dans sa décision n° 2017-636 QPC du 9 juin 2017, il a écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines concernant l'amende proportionnelle 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, dans la mesure où les obligations déclaratives dont elle sanctionnait la violation servaient à l'établissement de l'impôt et, ainsi, au suivi par l'administration fiscale des décalages d'imposition dans le temps. En outre, l'amende était assise sur les sommes omises. Le Conseil a donc estimé que le législateur avait établi une sanction en lien avec le comportement réprimé³³.

* Le Conseil constitutionnel prend également en compte la gravité des manquements réprimés et, à cet égard, il peut prendre en compte leur caractère intentionnel ou non.

Par exemple, dans sa décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014, il a jugé, s'agissant de l'amende réprimant le fait d'avoir contribué à l'obtention par un tiers d'un avantage indu, qui était égale au montant de cet avantage, d'une part, que cette sanction était justifiée par l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte

³¹ Voir récemment la décision n° 2022-988 QPC du 8 avril 2022, *M. Roland B. (Cumul de poursuites et de sanctions en cas d'opposition à un contrôle fiscal)*, paragr. 15.

³² Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012 précitée, cons. 5.

³³ 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)*, paragr. 7 et 8.

contre la fraude fiscale et, d'autre part, que le législateur, en prévoyant que le montant de l'amende fiscale était fixé en proportion de l'importance des sommes indûment obtenues, avait proportionné ce montant à la gravité des manquements réprimés. Toutefois, il a assorti sa déclaration de conformité d'une réserve d'interprétation en précisant que, « *compte tenu des modalités de fixation de son montant en proportion de l'avantage obtenu par un tiers, cette amende pourrait revêtir un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des manquements réprimés si elle était appliquée sans que soit établi l'élément intentionnel de ces manquements* »³⁴.

Dans sa décision n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018, le Conseil constitutionnel était saisi de dispositions sanctionnant la délivrance irrégulière de documents permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposable, un crédit ou une réduction d'impôt. Le montant de cette amende correspondait à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents ou, à défaut d'une telle mention, au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu par un tiers. Le Conseil a censuré ces dispositions après avoir jugé qu'« *en sanctionnant d'une amende d'un montant égal à l'avantage fiscal indûment obtenu par un tiers ou à 25 % des sommes indûment mentionnées sur le document sans que soit établi le caractère intentionnel du manquement réprimé, le législateur a institué une amende revêtant un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de ce manquement* »³⁵.

S'agissant plus particulièrement d'amendes prononcées pour sanctionner la méconnaissance d'une obligation déclarative auprès de l'administration fiscale, le Conseil a jugé contraires au principe de proportionnalité des peines les amendes proportionnelles à taux unique prévues en cas de défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts à l'étranger (décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016³⁶), de défaut de déclaration de trust (décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017³⁷) ou encore de défaut de déclaration de contrats de capitalisation souscrits à l'étranger (décision n° 2017-667 QPC du 27 octobre 2017³⁸), dont l'assiette était la valeur des biens ou droits inscrits dans ces comptes, trusts ou contrats.

Tout en reconnaissant que de telles obligations déclaratives visaient à prévenir la dissimulation de revenus ou de biens à l'étranger, ce qui participe de l'objectif de

³⁴ Décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014, *Société SGI (Amende pour contribution à l'obtention, par un tiers, d'un avantage fiscal indu)*, cons. 9.

³⁵ Décision n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018, *Société Dom Com Invest (Sanction de la délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers d'obtenir un avantage fiscal)*, paragr. 7.

³⁶ 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)*.

³⁷ Décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017 précitée.

³⁸ Décision n° 2017-667 QPC du 27 octobre 2017, *M. Didier C. (Amende proportionnelle pour défaut de déclaration des contrats de capitalisation souscrits à l'étranger)*.

valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, le Conseil constitutionnel a fondé sa censure sur le fait que l'amende encourue était susceptible d'être prononcée même dans l'hypothèse où les revenus ou biens en cause n'avaient pas été soustraits frauduleusement à l'impôt. La moindre gravité du manquement, dans un tel cas, ne pouvait justifier une amende proportionnelle³⁹.

* Enfin, le Conseil constitutionnel est attentif à ce que le taux de l'amende ne soit pas disproportionné au regard de la gravité des manquements pouvant entraîner son application.

Ainsi, dans sa décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, après avoir censuré des dispositions introduisant une amende de 10 000 francs par facture manquante, au motif que cette sanction « *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* », le Conseil a jugé, s'agissant de l'amende fiscale applicable en cas de facture fictive (aujourd'hui prévue au 2 du paragraphe 1 de l'article 1737 du CGI), 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* »⁴⁰.

Plus récemment, dans sa décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021, le Conseil a considéré, à propos de l'amende applicable en cas de défaut de facturation (3 du paragraphe I de l'article 1737 du CGI), qu'« *En sanctionnant d'une amende fiscale les manquements aux règles de facturation, le législateur a entendu réprimer des comportements visant à faire obstacle, d'une part, au contrôle des comptabilités tant du vendeur que de l'acquéreur d'un produit ou d'une prestation de service et, d'autre part, au recouvrement des prélèvements auxquels ils sont assujettis. Ce faisant, il a poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale* ».

Il a cependant constaté, en premier lieu, que l'amende encourue n'était pas plafonnée et que son taux de 50 % était fixe. Il a également relevé que ce taux

³⁹ En revanche, le Conseil a admis, dans la décision n° 2016-618 QPC précitée, que soit puni d'une amende forfaitaire fixée, selon les cas, à 10 000 ou 20 000 euros, chaque manquement au respect des obligations déclaratives incombant aux administrateurs de trusts, dès lors que « *le législateur a, s'agissant d'informations substantielles et du manquement à une obligation déclarative poursuivant l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction. L'amende forfaitaire, même en cas de cumul, n'est pas manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'a entendu réprimer le législateur, compte tenu des difficultés propres à l'identification de la détention d'avoirs, en France ou à l'étranger, par le truchement d'un trust* » (paragr. 10).

⁴⁰ Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, cons. 39 et 40.

restait applicable « *alors même que la transaction a été régulièrement comptabilisée, si le fournisseur n'apporte pas la preuve de cette comptabilisation dans les trente jours suivant la mise en demeure de l'administration fiscale* ».

En second lieu, il a relevé, concernant l'amende réduite de 5 % applicable en cas de comptabilisation régulière de la transaction, que son montant n'était pas davantage plafonné et que son taux était également fixe « *quand bien même le fournisseur justifierait d'une comptabilisation régulière de la transaction permettant à l'administration d'effectuer des contrôles* ».

Il en a déduit que les dispositions contestées pouvaient donner lieu à « *une sanction manifestement disproportionnée au regard de la gravité du manquement constaté, comme de l'avantage qui a pu en être retiré* ». Il a, en conséquence, déclaré ces dispositions contraires à la Constitution⁴¹.

Dans sa dernière décision n° 2021-942 QPC du 21 octobre 2021, le Conseil s'est également prononcé sur l'amende fiscale sanctionnant les factures de complaisance (1 du paragraphe 1 de l'article 1737 du CGI). Pour rejeter le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines, il a relevé, en premier lieu, que le législateur avait poursuivi l'objectif de lutte contre la fraude fiscale dès lors qu'il a entendu réprimer « *des comportements visant à faire obstacle, d'une part, au contrôle des comptabilités tant du vendeur que de l'acquéreur d'un produit ou d'une prestation de service et, d'autre part, au recouvrement des prélèvements auxquels ils sont assujettis* »⁴². Le Conseil a jugé, en second lieu, qu'« *en fixant l'amende encourue en proportion du montant des sommes versées ou reçues au titre d'une facture irrégulière, le législateur a instauré une sanction dont l'assiette est en lien avec la nature de l'infraction* » et que « *le taux de 50 % retenu n'est pas manifestement disproportionné au regard de la gravité des manquements que le législateur a entendu réprimer, dès lors que ceux-ci portent sur une opération réalisée par des professionnels dans le cadre de leur activité et ont nécessairement un caractère intentionnel* »⁴³.

C. – L'application à l'espèce

⁴¹ Décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021, *Société KF3 Plus (Pénalités pour défaut de délivrance d'une facture)*, paragr. 7 à 10.

⁴² Décision n° 2021-942 QPC du 21 octobre 2021, *Société Décor habitat 77 (Pénalités pour facture de complaisance)*, paragr. 7.

⁴³ Décision n° 2021-942 QPC du 21 octobre 2021 précitée, paragr. 8 et 9.

* Comme indiqué plus haut, le Conseil constitutionnel a tout d'abord constaté qu'il avait déjà examiné les dispositions du 1 du paragraphe I de l'article 1736 du CGI et les avait déclarées conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif de sa décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012 (paragr. 5).

Dans cette décision, et suivant sa pratique de l'époque, qui ne le conduisait pas à déterminer systématiquement la version des dispositions dont il était saisi, le Conseil n'avait alors pas déterminé la version dans laquelle il avait examiné ces dispositions, laquelle n'apparaissait pas non plus dans le dispositif de la décision. Il se déduisait néanmoins de la mention, au considérant 1 de cette décision, de l'article 242 *ter* B du CGI, introduit au sein de l'article 1736 du même code par la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005, que les dispositions contestées avaient été examinées dans une version nécessairement postérieure à l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005. Si pouvait se poser la question de savoir quelles étaient les différentes versions de ces dispositions, postérieures à l'ordonnance précitée du 7 décembre 2005, que le Conseil avait examinées dans la décision n° 2012-267 QPC⁴⁴, il ne faisait aucun doute qu'il avait examiné, dans cette décision, les dispositions contestées de l'article 1736 du CGI dans sa version résultant de la loi du 30 décembre 2005, qui était celle dans laquelle ces dispositions lui avaient été renvoyées à l'occasion de la QPC objet du présent commentaire.

Dans la décision commentée, le Conseil a dès lors précisé que, dans sa décision du 20 juillet 2012 précitée, il « *a spécialement examiné le 1 du paragraphe I de l'article 1736 du code général des impôts, dans la rédaction contestée par la société requérante* » et qu'il avait alors déclaré ces dispositions conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif de cette décision (paragr. 5).

* Il appartenait donc au Conseil constitutionnel de déterminer s'il y avait eu, depuis lors, un changement des circonstances justifiant le réexamen de ces dispositions.

En l'espèce, pour établir un changement des circonstances, la société requérante faisait valoir que le Conseil constitutionnel avait, postérieurement à la décision n° 2012-267 QPC précitée, fait évoluer sa jurisprudence relative au principe de proportionnalité des peines en matière de pénalités fiscales proportionnelles à taux unique.

Elle mettait plus particulièrement en avant les décisions n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, n° 2017-667 QPC du 27 octobre

⁴⁴ En l'absence de détermination de la version des dispositions contestées, le Conseil examinait les dispositions contestées dans l'ensemble de ces versions.

2017 et n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021 précitées pour illustrer le fait que le Conseil avait, selon elle, changé sa grille d'analyse en présence de telles sanctions.

En réponse à l'argumentation de la société requérante, le Conseil constitutionnel a tout d'abord rappelé les principaux éléments sur lesquels il s'était appuyé, dans sa décision n° 2012-267 QPC, pour écarter le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines à l'encontre des dispositions contestées. Il a souligné qu'il avait notamment jugé que ces dispositions « *visent à permettre à l'administration fiscale de procéder aux recouvrements nécessaires au contrôle du respect, par les bénéficiaires de versements, de leurs obligations fiscales* » et qu'il avait également considéré que « *le législateur avait proportionné la sanction en fonction de la gravité des manquements réprimés et que le taux retenu n'était pas manifestement disproportionné* » (paragr. 6).

Le Conseil a ensuite jugé que, contrairement à ce que soutenait la société requérante, il ne résultait pas des décisions rendues postérieurement à la décision n° 2012-267 QPC « *une modification de la portée du principe de proportionnalité des peines lorsqu'il s'applique à une sanction fiscale dont le montant procède de l'application d'un taux à une assiette* » (paragr. 7).

Ainsi que le traduit l'exposé de la jurisprudence constitutionnelle rappelé plus haut, en particulier s'agissant des décisions mobilisées par la société requérante, les critères à l'aune desquels le Conseil s'assure du respect de ce principe sont en effet les mêmes que ceux qu'il appliquait déjà au moment de cette décision. À cet égard, le seul fait que, en fonction des dispositions soumises à son appréciation, le Conseil insiste plus spécialement sur l'un de ces critères pour motiver sa décision n'est pas de nature à caractériser, en soi, une évolution substantielle de son contrôle.

Le Conseil a dès lors considéré qu'en l'absence de changement des circonstances, il n'y avait pas lieu de statuer sur la question prioritaire de constitutionnalité portant sur le 1 du paragraphe I de l'article 1736 du CGI (paragr. 8).