

Chronique de droit économique et fiscal



Stéphane AUSTRY

Avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre,
professeur associé à l'École de Droit de la
Sorbonne

Finances publiques

Contributions publiques

§ *Distinction entre cotisations sociales et impositions de toute nature (Décision n° 2018-735 QPC du 27 septembre 2018)*

A l'appui de la QPC dirigée contre l'article L.380-2 du code de la sécurité sociale qui, dans sa rédaction issue de l'article 59 de la loi du 21 décembre 2015 de financement de la sécurité sociale pour 2016, substitue, pour le financement dans certains cas de l'assurance-maladie, la « cotisation subsidiaire maladie » (« CSM ») à la cotisation relative à la « couverture maladie universelle de base » (« CMU-b »), les requérants faisaient notamment valoir que les caractéristiques de la CSM devaient conduire, contrairement à ce que le Conseil constitutionnel avait jugé en ce qui concerne la CMU-b dans ses décisions n°s 99-416 DC du 23 juillet 1999 et 2015-460 QPC du 26 mars 2015, à regarder ce prélèvement comme une imposition de toute nature au sens de l'article 34 de la Constitution.

Comme on le sait en effet, l'affectation du produit d'un prélèvement aux régimes de protection sociale n'est pas un critère suffisant pour reconnaître la nature de cotisation sociale de ce prélèvement. C'est ainsi qu'il a été reconnu que des prélèvements qui participent au financement de la sécurité sociale peuvent pour autant être qualifiés d'impositions de toute nature au sens de l'article 34 de la Constitution (voir par ex. Décision n° 96-384 DC du 19 décembre 1996, cons. 5 à 8. ; Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, cons. 11 et 57). Ainsi qu'Emmanuel Glaser le rappelait, dans ses conclusions sur la décision CE, 7 janvier 2004, n° 237395, Mme Martin : BDCF 4/04 n° 50 : « ce n'est ni l'objet du prélèvement, ni son affectation à un organisme social qui détermine la nature de cotisation sociale, mais le lien étroit qui existe entre l'obligation de cotiser et le droit aux prestations (Cons. const. 13 août 1993 n° 93-325 : RJS 10/93 n° 1041). Le paiement doit ainsi constituer la condition de l'ouverture du droit à prestation. On notera toutefois que ce critère est à sens unique. Un prélèvement dont le paiement ne serait pas une condition de l'ouverture du droit à prestation ne serait pas une cotisation sociale, mais le paiement ne garantit pas le versement de la prestation, il donne seulement vocation à cette prestation. ».

Or, alors que, dans sa rédaction antérieure à la loi de financement de la sécurité sociale pour 2016, régissant alors la CMU-b, l'article L.380-2 du CSS précisait expressément, en ce qui concerne les redevables de ces prélèvements que « pour bénéficier du remboursement des prestations, l'assuré mentionné au premier alinéa doit être à jour de ses cotisations », cette phrase n'avait pas été reprise pour définir les conditions auxquelles était subordonnée l'application de la CSM. Il semblait donc possible d'en déduire que, contrairement à la CMU-b, l'assujettissement à la CSM ne constituait pas « une condition de l'ouverture du droit à prestation » si bien que cette dernière ne pouvait

être regardée comme une cotisation sociale.

Pour en juger autrement le Conseil constitutionnel a considéré que la CSM est acquittée « exclusivement par des personnes bénéficiant, en cas de maladie ou de maternité, de la prise en charge de leurs frais de santé et sont affectées au financement de ces frais. Elles sont, pour les personnes qui en sont redevables, des versements à caractère obligatoire constituant la contrepartie légale du bénéfice des prestations en nature qui leur sont servies par la branche maladie et maternité de la sécurité sociale ». Selon le commentaire de la décision, il n'y aurait ainsi « pas de différence de nature entre, d'une part, la situation où l'assujettissement à une cotisation obligatoire ouvre des droits et, d'autre part, celle où ces droits sont ouverts à tous, mais avec l'obligation pour chacun de s'acquitter d'une cotisation affectée au financement de ces droits. Ce qui compte est le lien indissoluble établi, à titre de contrepartie, entre l'ouverture des droits et l'obligation de cotiser ».

La décision semble donc conduire à une inflexion notable de la jurisprudence du Conseil constitutionnel sur le critère de distinction entre imposition de toute nature et cotisation sociale, puisque ce critère ne reposerait plus sur l'idée selon laquelle le paiement du prélèvement constitue une condition de l'ouverture du droit à la prestation, mais sur le simple constat d'un lien entre l'ouverture des droits et l'obligation de cotiser. Cette solution peut laisser perplexe dans la mesure où on peine à percevoir la nuance entre le cas soumis au Conseil constitutionnel et d'autres prélèvements affectés au financement de l'assurance maladie, qui ont toujours été regardés comme des impositions de toute nature. Tel est le cas par exemple de la part de la CSG affectée au financement de l'assurance maladie, qui de la même façon concerne des droits ouverts à tous, dont le financement repose sur l'obligation que les redevables de la CSG ont de s'en acquitter.

Droits et libertés

Principes de droit pénal et de procédure pénale

§ *Principes de nécessité des délits et des peines (Décision n°2018-745 QPC du 23 novembre 2018)*

Par ses décisions n°s 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016 relative au cumul de sanctions fiscales (art. 1729 du CGI) et pénales (art. 1741 du CGI), le Conseil constitutionnel n'a jugé conforme au principe de nécessité des délits et des peines le cumul des sanctions fiscales prévues par l'article 1729 du CGI en cas d'insuffisance de déclaration et des sanctions pénales prévues par l'article 1741 du même code qu'aux prix d'une réserve d'interprétation. Il a ainsi considéré que si « le principe de nécessité des délits et des peines ne saurait interdire au législateur de fixer des règles distinctes permettant l'engagement de procédures conduisant à l'application de plusieurs sanctions afin d'assurer une répression effective des infractions (...) ce principe impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt ». Le Conseil constitutionnel avait précisé que « cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention ».

L'extension de cette solution à l'hypothèse du cumul des sanctions fiscales prévues par l'article 1728 du CGI en cas non pas d'insuffisance de déclaration mais de défaut ou de retard de déclaration avait suscité des hésitations. En effet, l'article 1741 du CGI distingue, pour définir le champ d'application des sanctions pour fraude fiscale, l'hypothèse dans laquelle un contribuable se serait soustrait frauduleusement à l'impôt, les cas dans lesquels ce manquement résulterait d'une omission volontaire « de faire sa déclaration dans les délais prescrits » de celle de la dissimulation volontaire d'une part des sommes sujettes à l'impôt. On se souvient que par un arrêt du 22 février 2017, n°16-82047, la chambre criminelle de la Cour de cassation avait considéré que la réserve d'interprétation formulée par le Conseil constitutionnel dans ses décisions de 2016 n'était pas applicable à une hypothèse de cumul des sanctions fiscales prévues par l'article 1728 et des sanctions pénales de l'article 1741 du même code, en retenant une interprétation littérale du champ d'application de cette réserve d'interprétation. Elle avait en effet considéré que : « la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel dans ses décisions n° 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, au paragraphe 21, et n° 2016-556 du 22 juillet 2016, qui concerne l'application combinée de l'article 1729 du code général des impôts et certaines dispositions de l'article 1741 dudit code, ne s'applique qu'à une poursuite pénale exercée pour des faits de dissimulation volontaire d'une partie des sommes sujettes à l'impôt, et non d'omission volontaire de faire une déclaration dans les délais prescrits, et nécessite qu'il soit justifié de l'engagement d'une procédure administrative de sanction au titre de l'article 1729 du code général des impôts ».

Ainsi que nous l'avions observé en commentant cet arrêt dans une précédente chronique, cette position de la Cour de cassation ne méconnaissait sans doute pas, formellement, les termes même des décisions précitées du Conseil constitutionnel. En effet, dans les deux

QPC susmentionnées, le Conseil constitutionnel, s'il était bien saisi de la question de la conformité à la Constitution du cumul entre l'ensemble des dispositions des articles 1729 et 1741 du CGI, avait s'agissant de l'article 1741, restreint le champ de la QPC aux mots « soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt » figurant dans la première phrase du premier alinéa de l'article 1741 » (paragr. 5), car seuls ces mots étaient applicables au litige dont il était saisi. Il était donc sans doute possible de considérer que l'interprétation à la lettre de la réserve énoncée au paragraphe 21 de ses décisions n°s 2016-545 QPC et 2016-546 QPC n'était revêtue de l'autorité qui s'attache aux décisions du Conseil constitutionnel qu'à l'égard du cumul de sanctions prévu par les articles 1729 et 1741 du CGI pour un contribuable ayant « volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt », et non d'un même cumul pour le cas d'un contribuable ayant « volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits ».

Nous avons alors fait part de notre conviction que le juge constitutionnel aurait statué pareillement s'il avait été saisi du cumul entre les sanctions édictées par l'article 1728 et l'article 1741 en tant que ces dernières dispositions visent le cas d'un tel contribuable. C'est ce que vient de confirmer la décision ici commentée du 23 novembre 2018 puisqu'elle juge, après avoir rappelé que « le principe de nécessité des délits et des peines ne saurait interdire au législateur de fixer des règles distinctes permettant l'engagement de procédures conduisant à l'application de plusieurs sanctions afin d'assurer une répression effective des infractions », que « ce principe impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves d'omission déclarative frauduleuse ». Comme on pouvait l'anticiper, le Conseil constitutionnel place donc sur le même plan les cas de « dissimulations frauduleuses des sommes soumises à l'impôt » et « d'omission déclarative frauduleuse » des mêmes sommes. Les mêmes réserves d'interprétation encadrent donc le cumul de poursuites pénales sur le fondement de l'article 1741 et d'application des sanctions fiscales prévues par le CGI dans ces différents cas. Comme le relève le commentaire de la décision, « la reprise, à l'identique, de cette réserve d'interprétation répond au principal argument des requérants, qui estimaient que l'omission déclarative, même volontaire, était insusceptible, en elle-même, d'atteindre au degré de gravité requis pour justifier le cumul de poursuites pénales et fiscales : le Conseil constitutionnel a ainsi considéré que, comme pour la dissimulation frauduleuse, certains comportements d'omission déclarative volontaire pouvaient présenter une telle gravité ».

§ Principes de proportionnalité des peines (Décision n° 2018-746 QPC du 23 novembre 2018)

L'article L. 152-1 du code monétaire et financier impose aux personnes physiques de déclarer les transferts de capitaux en provenance ou à destination d'un État membre de l'Union européenne dont le montant est égal ou supérieur à 10 000 euros et qui sont réalisés sans l'intermédiaire d'un établissement de crédit ou d'un organisme ou service autorisé à effectuer des opérations de banque. La méconnaissance de cette obligation déclarative est sanctionnée par une amende proportionnelle fixée au quart du montant des sommes sur lesquelles a porté l'infraction ou sa tentative en application de l'article L.152-4 du code monétaire et financier.

Cette amende proportionnelle était critiquée devant le Conseil constitutionnel au regard du principe de proportionnalité des peines. En première analyse, cette critique pouvait être regardée comme sérieuse. Il résulte en effet de la jurisprudence qu'une amende proportionnelle non plafonnée sanctionnant un simple manquement à une obligation déclarative est habituellement jugée disproportionnée (voir notamment décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances pour 2014, cons. 97 et 110 ; décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, cons. 43 ; décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, § 7, à propos de l'amende pour absence de déclaration de comptes à l'étranger ; décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, § 10, en ce qui concerne l'amende pour non déclaration de trust).

Toutefois, comme le relève le commentaire de la décision du Conseil constitutionnel ce dernier tient cependant compte, dans son appréciation, d'une part, du fait que le législateur ait veillé à établir un lien entre la nature de la sanction et la gravité des faits réprimés, en retenant une assiette de l'amende proportionnelle pertinente au regard de cette gravité (Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, cons. 4 et 5 ; Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, cons. 56 ; décision n° 2016-743 DC du 29 décembre 2016, cons. 11), et, d'autre part, du fait que le législateur a retenu une amende plafond ou au contraire qu'il a soumis l'ensemble des manquements au même taux proportionnel unique (Décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014, cons. 48 ; décision n° 2018-736 QPC du 5 octobre 2018, paragr. 7).

Combinant ces deux orientations jurisprudentielles, le Conseil constitutionnel juge tout d'abord dans la présente affaire qu'il existe bien un lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction, puisque en « punissant le manquement à l'obligation de déclarer certains transferts de capitaux financiers d'une amende proportionnelle au montant des sommes sur lesquelles a porté l'infraction ou sa tentative, le législateur a instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction » (paragr. 9). Le Conseil constitutionnel considère ainsi que, dès lors que l'infraction sanctionnée est le manquement à l'obligation de déclaration des transferts internationaux de capitaux prévue à l'article L. 152-1 du CMF, le montant des sommes non déclarées est directement en lien avec le manquement à l'obligation déclarative réprimé.

Puis, il prend en considération le fait que le taux retenu ne constitue qu'un maximum (paragr. 11). Selon le commentaire de la décision, c'est « cette possibilité de modulation [qui] distingue la présente affaire d'un certain nombre de cas où le Conseil constitutionnel avait examiné la constitutionnalité de sanctions proportionnelles s'appliquant sans que le juge puisse fixer une sanction moindre ». La jurisprudence de la Cour de cassation reconnaît en effet, en ce qui concerne cette amende, la possibilité pour le juge, sur le fondement de l'article 369 du code des douanes, de moduler le montant de l'amende « eu égard à l'ampleur et à la gravité de l'infraction ainsi qu'à la personnalité du prévenu » (Cass. Crim., 3 mai 2018, n° 17-81.854). La sanction finalement prononcée peut ainsi être très inférieure au quart de la somme transférée, ce qui est donc considéré par le Conseil constitutionnel comme étant de nature à assurer la conformité de cette sanction au principe de personnalité des peines.

Citer cet article

AUSTRY, Stéphane. « Chronique de droit économique et fiscal », Titre VII [en ligne], avril 2019, n° 2. URL complète : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/chronique-de-droit-economique-et-fiscal-0>