

# Chronique de droit fiscal

## Écrit par

Stéphane AUSTRY



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

## Égalité

### Égalité devant les charges publiques

§ *Notion d'imposition représentant une charge excessive au regard des facultés contributives (Décision n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019, Epoux C.)*

Le Conseil constitutionnel était saisi de la question de la conformité à la Constitution des dispositions du 2° du 7 de l'article 158 du CGI, qui dans les rédactions issues de la loi de finance pour 2012 et de la loi de finances rectificative pour 2013 prévoyait une majoration de 1,25 de l'assiette de l'IR dans le cas de revenus de capitaux mobiliers distribués dans des conditions irrégulières ou occultes. Ces dispositions étaient critiquées sous plusieurs angles mais le point qui avait été jugé le plus délicat par le rapporteur public dans ses conclusions sur la décision n°428401 du 16 avril 2019 du Conseil d'Etat portant transmission de la QPC portait sur la conformité de ces dispositions au principe d'égalité devant les charges publiques, dès lors que les revenus en cause étaient soumis à un taux marginal maximal d'imposition de 68,9 % au titre d'une année (règles résultant de la LF 2012) et de 73,6 % au titre d'une autre (règles résultant de la LFR 2013).

Or, on sait que le Conseil constitutionnel censure, sur le terrain du principe d'égalité devant les charges publiques, les impositions présentant un caractère confiscatoire. Il considère ainsi que l'exigence d'égalité devant l'impôt « ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives » (formulation constante depuis la décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, Loi de finances pour 2006, cons. 65). Depuis 2012, le Conseil constitutionnel porte cette appréciation relative au caractère confiscatoire d'une imposition sur le revenu en prenant en considération l'ensemble des impositions portant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable (voir notamment décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012). Ceci lui permet de déterminer un taux marginal maximal d'impositions applicables à un même revenu qui, s'il est excessif, est considéré comme confiscatoire.

C'est sur le fondement de ce raisonnement que dans cette décision précitée de 2012, il a notamment considéré contraires au principe d'égalité devant les charges publiques des dispositions conduisant à l'application :

- d'un taux d'imposition marginal maximal de 75,04 % pour les retraites dites « chapeau » excédant 288 000 euros annuels perçues en 2012 et de 75,34 % pour celles perçues à compter de 2013 ;
- d'un taux d'imposition forfaitaire de 90,5 % sur les revenus des bons anonymes ;
- de taux d'imposition marginaux maximaux de 72 % ou 77 % pour les gains et avantages procurés par la levée de stock-options ou l'attribution

gratuite d'actions ;

- ou encore un taux d'imposition marginal maximal de 82 % pour les plus-values immobilières.

Par un avis du 21 mars 2013, le Conseil d'Etat avait synthétisé cette jurisprudence en relevant « qu'il résulte de la décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012 qu'un taux marginal maximal d'imposition des deux tiers, quelle que soit la source des revenus, doit être regardé comme le seuil au-delà duquel une mesure fiscale risque d'être censurée par le juge constitutionnel comme étant confiscatoire ou comme faisant peser une charge excessive sur une catégorie de contribuables en méconnaissance du principe d'égalité ».

Il était donc permis de penser compte tenu du fait que ce taux marginal maximal des deux tiers était dépassé en raison de l'application de la majoration de 1,25 prévue par les dispositions contestées que ces dernières devaient être censurées par le Conseil constitutionnel. Pourtant ce dernier juge au contraire qu'il « ne résulte pas de ces taux une charge excessive au regard des facultés contributives des contribuables » en relevant que « ces taux, qui ne s'appliquent qu'à de hauts niveaux de revenus imposables, portent sur des revenus de capitaux mobiliers dissimulés, non spontanément déclarés par le contribuable ».

Comme le relève le commentaire officiel de la décision mis en ligne sur le site du Conseil constitutionnel, cette solution peut se réclamer de deux précédents :

- le premier résulte d'une solution implicite qui n'apparaît qu'en creux dans la décision du 29 décembre 2012 : si le Conseil constitutionnel a jugé contraire au principe d'égalité devant les charges publiques le taux supérieur à 90 % sur les revenus des bons anonymes qui résultait des modifications apportés aux textes applicables par les dispositions de la loi de finances pour 2013 qui lui étaient déférées, il n'avait en revanche pas mis en œuvre sa jurisprudence dite « néocalédonienne » à l'encontre du taux alors en vigueur de 75,5 % ;
- le second résulte d'une motivation cette fois parfaitement explicite dans la même décision de 2012 puisque le Conseil constitutionnel avait alors validé le taux de 75 % de retenue à la source appliquée aux produits distribués dans un Etat ou territoire non coopératif, en relevant que ces dispositions spécifiques aux ETNC poursuivent « un but de lutte contre la fraude fiscale des personnes qui réalisent des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs ».

La décision ici commentée s'inspire donc de ce précédent en faisant état de ce que les revenus en cause n'ont pas été spontanément déclarés par le contribuable, ce qui permet sans doute implicitement de relier la motivation à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale. On peine en revanche à comprendre la référence au fait que le prélèvement en question s'applique à des « hauts niveaux de revenus imposables ». Certes, il peut arriver qu'un taux marginal maximal d'imposition élevé s'applique dès le premier euro perçu mais, en règle générale, c'est l'addition de taux de prélèvements s'appliquant aux tranches les plus élevés des barèmes d'imposition qui avait conduit le Conseil constitutionnel, dans la plupart des décisions où il avait fait application de cette jurisprudence, à censurer le caractère confiscatoire de l'imposition. Il est donc consubstantiel à cette jurisprudence qu'elle ne trouve à s'appliquer qu'à des impositions frappant des niveaux de revenus élevés. La motivation du Conseil constitutionnel sur ce point laisse dès lors pour le moins perplexe.

§ *Etablissement de l'assiette d'une imposition sur une base brute (Décision n° 2019-784 QPC du 24 mai 2019, Société Cosfibel Premium)*

Le Conseil constitutionnel était saisi de la question de la conformité à la Constitution des dispositions du c) du I de l'article 182 B du CGI qui prévoient une retenue à la source au taux de 33 1/3 % sur les « sommes payées [à des non-résidents] en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France » par un débiteur qui exerce une activité en France.

La société requérante faisait principalement valoir qu'était contraire au principe d'égalité devant l'impôt le fait que les non-résidents subissent en France une imposition sur une base brute, alors que les contribuables résidents sont imposables sur un revenu net des charges qu'ils ont engagées.

Le Conseil constitutionnel juge dans un premier temps que l'institution d'une retenue à la source n'est pas en soi contraire au principe d'égalité au motif que, contrairement aux résidents, l'administration française n'a pas le pouvoir de vérifier et de contrôler la réalité des charges déductibles supportées par les non-résidents. Il en déduit qu'en faisant peser l'imposition des revenus des personnes qui ne disposent pas d'installation professionnelle permanente en France sur les sommes qu'elles reçoivent en rémunération de leurs prestations, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi et n'a pas institué une différence de traitement injustifiée.

Après avoir considéré l'intégration dans le montant de l'assiette de la retenue, de l'avantage qu'a constitué, pour le créancier, la prise en charge de la retenue, n'est pas non plus critiquable dès lors qu'il a pour objet de reconstituer la rémunération brute réellement perçue par le prestataire et d'empêcher ainsi des ententes de nature à minorer le montant de l'impôt, le Conseil constitutionnel écarte le grief tiré de l'imposition sur une base brute en jugeant que le fait que dès lors que le taux de la retenue à la source a été fixé à 33 1/3 %, il ne saurait, même appliqué à une assiette brute, présenter un caractère confiscatoire.

Cette décision du Conseil constitutionnel illustre la différence entre le contrôle opéré par le juge constitutionnel au regard des droits et libertés garantis par la Constitution et celui auquel se livre la Cour de justice au regard du droit de l'Union européenne, puisqu'il est aujourd'hui généralement admis par la jurisprudence de cette dernière que le fait de calculer une retenue à la source sur les revenus perçus par des non résidents sur une assiette brute est contraire aux libertés européennes dès lors qu'elle introduit une discrimination injustifiée entre résidents et non résidents (voir notamment CJUE, 12 juin 2003, aff. C-234/01 Gerritse ; 3 octobre 2006, aff. C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen ; 8 novembre 2012, aff. C-342/10, Commission c/ Finlande).

## Droits et libertés

### Principes de droit pénal et de procédure pénale

§ *Principes de proportionnalité des peines (Décision n° 2019-779/780 QPC du 10 mai 2019, M. Hendrik A. et autre)*

Par sa décision n° 2018-746 QPC du 23 novembre 2018, le Conseil constitutionnel avait jugé conforme à la Constitution l'article L.152-4 du code monétaire et financier (CMF) qui sanctionnait la méconnaissance de l'obligation déclarative prévue par l'article L. 152-1 du CMF d'une amende égale au quart du montant des sommes sur lesquelles a porté l'infraction ou sa tentative. Dans sa rédaction alors applicable, l'article L. 152-1 du CMF imposait 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.

Les mêmes dispositions de l'article L.152-4 du CMF étaient, à l'occasion de l'affaire ayant donné lieu à la décision n°2019-779/780 QPC du 10 mai 2019, soumises au Conseil constitutionnel, mais dans leur rédaction issue de la loi n° 2016-731 du 3 juin 2016 renforçant la lutte contre le crime organisé, le terrorisme et leur financement, et améliorant l'efficacité et les garanties de la procédure pénale, qui ont introduit deux différences par rapport aux dispositions déjà déclarées conformes à la Constitution par le Conseil constitutionnel dans leur rédaction antérieure.

D'une part, sont depuis cette date sanctionnées non plus seulement l'absence de déclaration, mais aussi les déclarations incorrectes, incomplètes ou, lorsque la somme en jeu est supérieure à 50 000 euros, non accompagnées des documents justificatifs de la provenance des fonds (troisième et quatrième alinéas de l'article L. 152-1 du CMF). D'autre part, le montant maximal de l'amende a été porté d'un quart à la moitié de la somme non déclarée (premier alinéa de l'article L. 152-4 du même code). Ces dispositions entrées en vigueur seulement le 7 décembre 2007 en vertu du décret n° 2016-1663 du 5 décembre 2016 relatif aux modalités de déclaration des transferts de sommes d'un montant supérieur à 50 000 euros en application de l'article L. 152-1 du CMF n'étaient pas applicables *ratione temporis* dans l'affaire ayant donné lieu à la décision de 2018, qui portait sur des infractions commises avant novembre 2007. Ceci explique le paradoxe ayant conduit dans cette précédente décision le Conseil constitutionnel a jugé conformes à la Constitution les dispositions de l'article L.152-4 « dans leur rédaction issue de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 », alors que les dispositions actuellement applicables sont bien celles du même article dans sa rédaction résultant de la loi précitée du 3 juin 2016, entrées en vigueur à la fin de l'année 2007 et s'étant substituées à compter de cette date aux dispositions précédentes issues de la loi précitée du 30 décembre 2006.

La question posée au Conseil constitutionnel était donc de savoir si ces modifications étaient de nature à modifier l'appréciation portée à l'occasion de la décision de 2018. Pour rappel, dans cette précédente décision, le Conseil constitutionnel avait estimé que l'amende égale au quart des sommes non déclarées était conforme aux exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 au motif, d'une part, qu'il existait bien un lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction, dès lors que l'infraction sanctionnée étant 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 et, d'autre part, que le taux de 25 % ne constituait qu'un maximum puisque 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 ».

Cette deuxième considération explique sans doute que le relèvement du taux de l'amende à 50 % des sommes en litige ne modifie pas l'appréciation portée par le Conseil constitutionnel sur ce point, puisque les mêmes principes autorisant la modulation de la sanction s'appliquent que le taux de l'amende soit de 25 % ou 50 %. Le commentaire de la décision laisse entendre que c'est cette particularité de la législation française qui justifie la solution différente adoptée par le Conseil constitutionnel par rapport à celle retenue par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), qui a jugé, par une décision du 16 juillet 2015, qu'une sanction prévue par la législation hongroise pour sanctionner la même infraction « dont le montant correspond à 60 % de la somme d'argent liquide non déclarée, lorsque cette somme est supérieure à 50 000 euros, n'apparaît pas comme étant proportionnée » (CJUE, 16 juillet 2015, Chmielewski, aff. C-255/14, paragr. 30). Le commentaire du Conseil constitutionnel relève en effet que « dans cette affaire, le montant de l'amende proportionnelle était fixe : le droit hongrois ne laissait aucune marge d'appréciation à l'administration et au juge

leur permettant de tenir compte des circonstances particulières de l'infraction ».

S'agissant du second motif retenu par le décision de 2018, il était permis de s'interroger sur le maintien de l'appréciation quant au lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction, dans la mesure où l'amende sanctionnait non seulement, comme c'était déjà le cas avant 2007, l'absence de déclaration, mais aussi les déclarations incorrectes, incomplètes ou, lorsque la somme en jeu est supérieure à 50 000 euros, les déclarations non accompagnées des documents justificatifs de la provenance des fonds. Le Conseil constitutionnel juge néanmoins qu'en dépit de ces modifications l'existence d'un lien entre l'amende et l'assiette de la sanction n'est pas remise en cause et confirme donc la conformité à l'article 8 de la Déclaration de 1789 des dispositions de l'article L.152-4 du CMF dans leur rédaction issue de la loi du 3 juin 2016 qui sont actuellement applicables.

## Question prioritaire de constitutionnalité (QPC)

### Portée des décisions dans le temps

§ *Absence d'effets d'une déclaration d'inconstitutionnalité sur la réouverture des délais de réclamation (Conseil d'Etat, Avis 11 janvier 2019 n°s 424819, 424821 SCI maximoise et SAS Aegir ; Conseil d'Etat Avis 6 février 2019 n°425509 et 425511, SAS Bourgogne Primeurs )*

À la suite de l'intervention de décisions du Conseil constitutionnel déclarant contraires à la Constitution certaines dispositions du CGI tout en précisant que cette déclaration d'inconstitutionnalité est « applicable à toutes les affaires non jugées définitivement à la date de publication de la décision », la question s'est posée de savoir quelle interprétation il convenait de retenir de ces dispositions. Cette question a été tranchée par le Conseil d'Etat à la suite de deux demandes d'avis qui lui avaient été soumises par les tribunaux administratifs.

La première question qui se posait était de savoir si cette formulation aurait permis de considérer que la décision du Conseil constitutionnel rouvrirait par elle-même un nouveau délai de réclamation. On sait en effet que le c) de l'article R.196-1 du LPF prévoit que le délai de réclamation court à compter de la date de « la réalisation de l'événement qui motive la réclamation ». La deuxième phrase de ce c) précise bien dans sa rédaction issue d'un décret de 2013, que « ne constitue pas un tel événement une décision juridictionnelle ou un avis mentionné aux troisième et cinquième alinéas de l'article L. 190 » du LPF, mais, précisément, les décisions du Conseil constitutionnel ne sont pas mentionnées aux troisième et cinquième alinéas de l'article L. 190 du LPF. Une lecture a contrario de cette phrase pouvait donc laisser espérer qu'une déclaration d'inconstitutionnalité puisse constituer le point de départ d'un nouveau délai de réclamation en application de la première phrase du c) de l'article R.196-1 du LPF.

En réponse à la demande d'avis sur ce point dont il était saisi, le Conseil d'Etat considère par un premier avis du 11 janvier 2019 que bien que les décisions du Conseil Constitutionnel ne figurent pas parmi les décisions visées par l'article L 190 du LPF, une décision par laquelle le Conseil constitutionnel déclare inconstitutionnelle une disposition législative dans le cadre d'une QPC ne constitue pas en elle-même un événement susceptible d'ouvrir un nouveau délai de réclamation au sens du c) de l'article R 196-1

Pour le Conseil d'Etat, il ne pourrait en aller autrement que si cette décision avait une « incidence directe sur le principe même de l'imposition, son régime ou son mode de calcul ». Or, il appartient, en application des dispositions de l'article 62 de la Constitution, au seul Conseil constitutionnel, lorsque, saisi d'une QPC, il a déclaré contraire à la Constitution la disposition législative ayant fondé l'imposition litigieuse, de prévoir si, et le cas échéant dans quelles conditions, les effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration sont remis en cause, au regard des règles, notamment de recevabilité, applicables à la date de sa décision.

La même solution doit être retenue pour l'application du b) de l'article R.196-2 du LPF rédigé de manière identique au c) de l'article R.196-1 du LPF. Il résulte de cette solution que ce n'est que lorsque le Conseil constitutionnel le précise expressément qu'une décision QPC déclarant inconstitutionnelles certaines dispositions fiscales est susceptible de rouvrir un délai de réclamation en application des dispositions des articles R.196-1 ou R.196-2 du LPF (en ce sens décision n° 2015-503 QPC du 4 décembre 2015, cons.16).

En revanche, dans un autre avis du 6 février 2019, le Conseil d'Etat, s'il étend la solution de l'avis du 11 janvier 2019 aux décisions du Conseil constitutionnel formulant une réserve d'interprétation, confirme que cette formulation permet d'invoquer la déclaration d'inconstitutionnalité à l'appui de nouvelles réclamations introduites après la décision du Conseil constitutionnel, à condition qu'elles soient formées dans le délai de réclamation prévu aux a) et b) de l'article R 196-1 du LPF ou au a) de l'article R 196-2 du LPF, qui prévoient que les réclamations doivent être introduite dans un délai de 1 à 2 ans suivant l'année au cours de laquelle l'impôt a été mis en recouvrement, ou s'il n'a pas donné lieu à une mise en recouvrement, l'année au cours de laquelle il a été versé.

## Citer cet article

Stéphane AUSTRY. « Chronique de droit fiscal », Titre VII [en ligne], n° 3, *La séparation des pouvoirs*, octobre 2019. URL complète : <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/chronique-de-droit-fiscal>