

Commentaire

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)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 16 juillet 2014 par le Conseil d'État (décision n° 380406 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société SGI et portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 1756 *quater* du code général des impôts (CGI), dans sa version issue de la loi n° 2003-660 du 21 juillet 2003 de programme pour l'outre-mer.

Dans sa décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution, tout en assortissant cette déclaration de deux réserves d'interprétation.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique des dispositions contestées

La loi du 21 juillet 2003, dite « Girardin », a prévu, aux articles 199 *undecies* A, 199 *undecies* B, 217 *undecies* et 217 *duodecies* du CGI l'octroi d'avantages fiscaux pour certains investissements réalisés outre-mer.

Différentes personnes interviennent dans ces opérations :

- le contribuable, qui bénéficie d'une réduction de son impôt en contrepartie de son apport à une société de portage réalisant l'investissement outre-mer ;
- l'exploitant local ;
- le « monteur », c'est-à-dire le cabinet d'ingénierie financière qui met en place le montage et gère la structure de portage.

Le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné, dans certains cas, à la délivrance d'un agrément préalable par l'administration.

Il est possible que le projet d'investissement réalisé, et qui a ouvert droit à l'avantage fiscal, ne remplisse en réalité pas les conditions prévues par le législateur. Dans ce cas, l'administration peut, pendant un délai de cinq ans, remettre en cause l'avantage fiscal indûment obtenu. « *En pratique, ce schéma fait reposer la plus grande partie du risque sur l'investisseur, c'est-à-dire dans la grande majorité des cas un contribuable métropolitain qui a confié son capital à un cabinet spécialisé. Le contribuable peut, avant l'expiration du délai de cinq ans, se voir réclamer l'intégralité de l'avantage perçu sans que sa bonne foi soit mise en cause* »¹.

L'article 40 de la loi du 21 juillet 2003 précitée a donc créé une sanction spécifique, prévue à l'article 1756 *quater* du CGI, objet de la présente QPC. Selon les travaux parlementaires, cette disposition tient « *compte du fait que le respect des engagements permettant le bénéfice définitif de l'avantage fiscal relève en pratique de la responsabilité d'autres catégories de personnes que la catégorie des contribuables qui bénéficient directement de cet avantage fiscal. Il s'agit de sanctionner les personnes qui ont sciemment menti afin que soit accordé un avantage fiscal dont ils ne sont pourtant pas les bénéficiaires directs ou dont le mensonge délibérément commis aboutit à la remise en cause de cet avantage fiscal* »², c'est-à-dire l'exploitant local ou le monteur.

Les deux phrases de l'article correspondent à deux hypothèses distinctes :

- la première concerne le cas où le bénéfice de l'avantage fiscal est subordonné à agrément : est alors sanctionnée la personne qui soit a fourni volontairement de fausses informations, soit n'a pas respecté les engagements pris envers l'administration ;
- la seconde concerne le cas où le bénéfice de l'avantage fiscal n'est pas subordonné à agrément : est alors sanctionnée la personne qui s'est livrée à des agissements, manœuvres ou dissimulations ayant conduit à la remise en cause de ces aides pour autrui.

La sanction prévue est une « *amende fiscale* », dont le montant est égal à celui de l'avantage fiscal indûment obtenu par un tiers. Le rapporteur du texte au Sénat avait proposé de faire de ce montant un simple plafond de l'amende pouvant être prononcée par l'administration, au motif qu'« *une application stricte du texte proposé pourrait en effet conduire certains cabinets spécialisés, engagés sur peu de projets mais avec des montants très importants, à être mis*

¹ M. Roland du Luart, *Rapport sur le projet de loi de programme pour l'outre-mer*, Sénat, n° 296 (session ordinaire 2002-2003), 14 mai 2003.

² M. Philippe Auberger, *Rapport sur le projet de loi, modifié par le Sénat, de programme pour l'outre-mer*, Assemblée nationale, XII^e législature, n° 891, 28 mai 2003.

en faillite, alors même que la malversation serait d'ampleur limitée »³. L'amendement a cependant été retiré en séance sur demande du Gouvernement.

Le texte précise également que cette amende s'applique « *sans préjudice des sanctions de droit commun* ».

En définitive, selon les travaux parlementaires : « *Cette mesure, qui permet de sanctionner la ou les personnes coupables, constitue une dissuasion claire et est de nature à sécuriser les investisseurs* »⁴.

L'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités a déplacé le texte à l'article 1740 du CGI. Puis la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer a réécrit globalement cet article, notamment afin que la sanction puisse également être prononcée dans le cas où l'agrément aurait dû être sollicité mais ne l'a pas été.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société SGI agissait comme gérante des sociétés de portage constituées pour réaliser des investissements à La Réunion dans le cadre de la loi dite « Girardin ».

Estimant que certains des investissements ayant ouvert droit aux avantages fiscaux visés par l'article 1756 *quater* du CGI étaient en réalité fictifs, l'administration fiscale a, en 2006, infligé à la société SGI, sur le fondement de l'article 1756 *quater* du CGI, une amende au titre des années 2003 et 2004, correspondant au montant des avantages fiscaux indûment obtenus.

La société a vainement saisi le tribunal administratif de Saint-Denis d'une requête en décharge. À l'occasion de l'appel formé contre le jugement, elle a présenté une QPC portant sur l'article 1740 (antérieurement l'article 1756 *quater*) du CGI. Par une ordonnance du 6 mai 2014, le président de la cour administrative d'appel de Bordeaux a transmis cette QPC au Conseil d'État, lequel l'a renvoyée au Conseil constitutionnel par sa décision du 16 juillet 2014, au motif que « *le moyen tiré de ce que leur application porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment au principe de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

³ Rapport n° 296 de M. Roland du Luart précité.

⁴ *Idem*.

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

La société requérante invoquait trois griefs :

– à titre principal, elle soutenait que l'amende prévue par l'article 1756 *quater* du CGI ne constituait pas une sanction ayant le caractère d'une punition et méconnaissait donc le droit de propriété ;

– elle soutenait également que cette disposition qui, selon elle, permet à l'administration de recouvrer l'impôt qui aurait dû être acquitté par un tiers, portait atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques ;

– à titre subsidiaire, si la qualification de sanction était retenue, elle soutenait que la disposition violait les principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines consacrés par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

A. – La qualification de l' « amende fiscale » de l'article 1756 *quater* du CGI

1. – La jurisprudence constitutionnelle

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.

Constituent des « sanctions ayant le caractère d'une punition » au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789 l'ensemble des mesures répressives, qu'elles aient une nature pénale, administrative⁵, civile⁶ ou disciplinaire⁷.

Le Conseil a notamment jugé que ne constituent pas une peine :

– la reprise d'une réduction d'impôt en raison de l'absence de respect des engagements ayant ouvert droit à ladite réduction⁸ ;

⁵ Décision n° 92-307 DC du 25 février 1992, *Loi portant modification de l'ordonnance n° 45-2658 du 2 novembre 1945 modifiée relative aux conditions d'entrée et de séjour des étrangers en France*, cons. 24 à 31.

⁶ Décision n° 2010-85 QPC du 13 janvier 2011, *Établissements Darty et Fils (Déséquilibre significatif dans les relations commerciales)*, cons. 3.

⁷ Décision n° 2014-385 QPC du 28 mars 2014, *M. Joël M. (Discipline des officiers publics ou ministériels - Interdiction temporaire d'exercer)*, cons. 5.

⁸ Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985*, cons. 27 à 29.

- la majoration du montant de la contribution de l’employeur au profit du régime de l’assurance chômage en cas de licenciement d’un salarié âgé⁹ ;
- un prélèvement sur les ressources financières des offices d’HLM dont les investissements annuels au cours des deux derniers exercices ont été inférieurs à une fraction de leur potentiel financier annuel moyen¹⁰ ;
- la cotisation de 2 % sur les rémunérations versées, due par les employeurs à défaut de leur participation à l’effort de construction¹¹ ;
- la solidarité du dirigeant de la personne morale qui s’est refusée à répondre à la demande de renseignements pour le paiement de l’amende fiscale¹² ;
- la majoration pour retard de paiement d’une imposition¹³.

À l’inverse, ont été considérées comme des peines :

- les majorations fiscales pour déclaration insuffisante, inexacte ou incomplète¹⁴ ;
- les majorations fiscales pour absence de déclaration ou déclaration tardive¹⁵ prévues par le CGI ;
- la majoration du montant de la contribution supplémentaire à l’apprentissage égale à l’insuffisance constatée en cas de défaut de versement ou de versement insuffisant, car elle « *tend à sanctionner les personnes ayant liquidé de manière erronée ou ayant éludé le paiement de la contribution* »¹⁶ ;

⁹ Décision n° 92-311 DC du 29 juillet 1992, *Loi portant adaptation de la loi n° 88-1088 du 1^{er} décembre 1988 relative au revenu minimum d’insertion et relative à la lutte contre la pauvreté et l’exclusion sociale et professionnelle*, cons. 6.

¹⁰ Décision n° 2009-578 DC du 18 mars 2009, *Loi de mobilisation pour le logement et la lutte contre l’exclusion*, cons. 4.

¹¹ Décision n° 2010-84 QPC du 13 janvier 2011, *SNC Eiffage Construction Val de Seine (Cotisation « 1% logement »)*, cons. 4.

¹² Décision n° 2010-90 QPC du 21 janvier 2011, *M. Jean-Claude C. (Responsabilité solidaire des dirigeants pour le paiement d’une amende fiscale)*, cons. 6.

¹³ Décision n° 2011-124 QPC du 29 avril 2011, *Mme Catherine B. (Majoration de 10 % pour retard de paiement de l’impôt)*, cons. 3 et également n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012, *Société Unibail Rodamco (Majorations de la redevance pour création de locaux à usage de bureaux en Île-de-France)*, cons. 6.

¹⁴ Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, *Société SERAS II (Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi)*, cons. 6.

¹⁵ Décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011, *M. César S. et autres (Majoration fiscale de 40 % après mise en demeure)* cons. 7.

¹⁶ Décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014, *SAS Labeyrie (Majoration de la contribution supplémentaire à l’apprentissage)*, cons. 4.

– une amende égale à 50 % des rémunérations versées à un tiers en l’absence de déclaration de ces versements aux services fiscaux¹⁷.

Dans sa décision n° 2011-203 QPC du 2 décembre 2011, le Conseil a jugé que le grief tiré d’une atteinte au droit de propriété et celui tiré de la méconnaissance des exigences de l’article 8 de la Déclaration de 1789 étaient exclusifs l’un de l’autre : si la mesure est une peine, la norme de contrôle est l’article 8 ; dans le cas contraire, il s’agit des articles 2 et 17¹⁸.

2. – L’application à l’espèce

Le Conseil, après avoir rappelé que les exigences de l’article 8 de la Déclaration de 1789 « s’appliquent non seulement aux peines prononcées par les juridictions répressives mais aussi à toute sanction ayant le caractère d’une punition » (cons. 3), a jugé que « cette amende fiscale, qui tend à réprimer les agissements des personnes ayant contribué à l’obtention, par un tiers, d’un avantage fiscal indu, a le caractère d’une punition » (cons. 6).

Le Conseil n’a donc pas suivi l’argumentation de la société requérante, qui soutenait que l’objet de cette amende était d’éviter une perte pécuniaire pour l’État en lui permettant d’obtenir la restitution de l’avantage fiscal indûment obtenu par un tiers. En effet, et comme l’expliquait le représentant du ministre des finances devant la cour administrative d’appel, cette réparation « est assurée par la reprise dudit avantage auprès de la personne qui en a bénéficié, à laquelle ne se substitue pas l’amende mise, par ailleurs, à la charge de la personne ayant fourni de fausses informations ou n’ayant pas respecté les engagements pris afin d’obtenir pour autrui ledit avantage ».

Le texte qualifie expressément cette mesure d’« amende fiscale ». La sanction qu’il institue est très proche de celle qui avait été contrôlée par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012 précitée au regard des exigences de l’article 8 de la Déclaration de 1789 : dans les deux cas, il s’agit de punir non pas le contribuable mais un tiers qui, par ses agissements permet d’établir l’imposition d’un contribuable.

Le Conseil en a déduit que « les griefs tirés d’une atteinte au droit de propriété et au principe d’égalité devant les charges publiques sont inopérants » (cons. 6). Le Conseil a ainsi confirmé que la question de la sévérité d’une peine donne lieu à un contrôle de constitutionnalité à l’aune du seul article 8 de la Déclaration de

¹⁷ 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.

¹⁸ Décision n° 2011-203 QPC du 2 décembre 2011, *M. Wathik M. (Vente des biens saisis par l’administration douanière)*, cons. 4.

1789¹⁹. Si la disposition instaure une sanction ayant le caractère d'une punition, il ne s'agit pas d'une charge publique, si bien que le principe d'égalité devant les charges publiques est inopérant.

B. – Les principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation de la peine

1. – La jurisprudence constitutionnelle

a. – Les principes de nécessité et de proportionnalité des peines

Dans son contrôle de l'adéquation de la sanction à l'infraction, le Conseil constitutionnel n'exerce qu'un contrôle de l'erreur manifeste : il vérifie « *l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue* »²⁰. Le contrôle exercé par le Conseil constitutionnel est restreint.

Le Conseil a notamment déclaré conforme à la Constitution, en janvier 1994, les dispositions qui instauraient, pour certains des crimes les plus graves, la peine de perpétuité « *incompressible* » (réclusion criminelle à perpétuité assortie d'une peine de sûreté de 30 ans)²¹.

Le Conseil a prononcé des censures pour des sanctions dont le caractère manifestement disproportionné ne faisait aucun doute :

– censure de l'amende fiscale encourue en cas de divulgation du montant du revenu d'une personne et fixée, en toute hypothèse, au montant des revenus divulgués, car cette disposition « *édicte une sanction qui pourrait, dans nombre de cas, revêtir un caractère manifestement disproportionné* »²² ;

– censure de la disposition qui prévoyait que « *tout arrêté de reconduite à la frontière entraîne automatiquement une sanction d'interdiction du territoire pour une durée d'un an sans égard à la gravité du comportement ayant motivé cet arrêté, sans possibilité d'en dispenser l'intéressé ni même d'en faire varier la durée* »²³ ;

¹⁹ Voir également, pour la peine de confiscation examinée à l'aune du seul article 8 de la Déclaration de 1789, la décision n° 2010-66 QPC du 26 novembre 2010, *M. Thibaut G. (Confiscation de véhicule)*.

²⁰ Voir, par exemple : décisions n° 86-215 DC du 3 septembre 1986, *Loi relative à la lutte contre la criminalité et la délinquance*, cons. 7 et n° 2010-604 DC du 25 février 2010, *Loi renforçant la lutte contre les violences de groupes et la protection des personnes chargées d'une mission de service public*, cons. 14.

²¹ Décision n° 93-334 DC du 20 janvier 1994, *Loi instituant une peine incompressible et relative au nouveau code pénal et à certaines dispositions de procédure pénale*, cons. 13.

²² Dispositif anti « Canard enchaîné » censuré par la décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987, *Loi de finances pour 1988*, cons. 16.

²³ Décision n° 93-325 DC du 13 août 1993, *Loi relative à la maîtrise de l'immigration et aux conditions d'entrée, d'accueil et de séjour des étrangers en France*, cons. 49.

– le fait de qualifier d’acte terroriste le « *simple comportement d’aide directe ou indirecte à des personnes en situation irrégulière* »²⁴ ;

– une sanction fiscale réprimant d’une amende de 100 F toute omission ou inexactitude dans la facturation et d’une amende de 10 000 F le défaut de présentation d’une facture ; nonobstant les garanties de procédure dont elle était assortie, cette disposition pouvait, « *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* »²⁵ ;

– le fait de réprimer pour l’ensemble des manifestations culturelles, sportives ou commerciales la revente proposée ou réalisée sur un réseau de communication au public en ligne pour en tirer un bénéfice²⁶ ;

– la peine complémentaire d’interdiction « *pour une durée de cinq ans au plus, d’entrer et de séjourner dans l’enceinte d’une ou plusieurs infrastructures aéroportuaires ou portuaires, d’une gare ferroviaire ou routière, ou de leurs dépendances, sans y avoir été préalablement autorisé par les autorités de police territorialement compétentes* » en cas de méconnaissance des règles applicable aux moto-taxis²⁷ ;

– en cas de méconnaissance, par l’entreprise qui envisage de fermer un établissement, de ses obligations en matière de recherche d’un repreneur, une amende civile qui peut atteindre « *vingt fois la valeur mensuelle du salaire minimum interprofessionnel de croissance par emploi supprimé dans le cadre du licenciement collectif, dans la limite de 2 % du chiffre d’affaires annuel de l’entreprise* »²⁸.

Le Conseil constitutionnel a développé en 2013 une jurisprudence particulière sur les peines dont le plafond n’est pas un montant fixé par la loi mais un taux proportionnel. En pareil cas, le Conseil constitutionnel contrôle non seulement le caractère proportionné du taux²⁹ (ce qui peut, à soi seul justifier une censure³⁰)

²⁴ Décision n° 96-377 DC du 16 juillet 1996, *Loi tendant à renforcer la répression du terrorisme et des atteintes aux personnes dépositaires de l’autorité publique ou chargées d’une mission de service public et comportant des dispositions relatives à la police judiciaire*, cons. 7 à 9.

²⁵ Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, cons. 39.

²⁶ Décision n° 2011-625 DC du 10 mars 2011, *Loi d’orientation et de programmation pour la performance de la sécurité intérieure*, cons. 43.

²⁷ Décision n° 2013-318 QPC du 7 juin 2013, *M. Mohamed T. (Activité de transport public de personnes à motocyclette ou tricycle à moteur)*, cons. 18 et 19.

²⁸ Décision n° 2014-692 DC du 27 mars 2014, *Loi visant à reconquérir l’économie réelle*, cons. 24 et 25.

²⁹ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 93 à 97 et 108 à 110.

³⁰ Décision n° 2014-692 DC du 27 mars 2014 précitée, cons. 24 et 25.

mais aussi l'existence d'un lien entre la nature de l'infraction et l'assiette du calcul.

S'agissant du lien entre l'infraction et la peine, le Conseil juge que ne sont pas en lien avec la nature de l'infraction et sont susceptibles de revêtir un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de l'infraction constatée, un maximum de peine :

– établi en proportion du chiffre d'affaire de la personne morale condamnée, « *pour tout crime ou délit puni d'au moins cinq ans d'emprisonnement commis par une personne morale, dès lors que l'infraction a procuré un profit direct ou indirect* »³¹ ;

– fixé à 0,5 % du chiffre d'affaires en répression « *du manquement à une obligation documentaire* »³².

S'agissant du taux, la jurisprudence du Conseil n'a jamais fixé de façon générale un taux au-delà duquel toute peine fixée selon un taux proportionnel serait disproportionnée, car la proportion s'apprécie en fonction de l'assiette à laquelle est appliqué ce taux. Ainsi, le Conseil constitutionnel juge que ne méconnaît pas le principe de proportionnalité des peines :

– une sanction pécuniaire, en matière boursière, « *pouvant aller jusqu'au décuple du montant des profits réalisés* »³³ ;

– la sanction de « *la délivrance d'une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle par une amende égale à 50 % du montant de la facture* »³⁴ ;

– une amende fiscale sanctionnant le non-respect de plusieurs obligations de déclaration de versement mises à la charge de personnes identifiées par le législateur comme des « *tiers déclarants* », égale à 50 % des sommes versées non déclarées : « *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*

³¹ 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. 10.

³² Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 97.

³³ Décision n° 89-260 DC du 28 juillet 1989, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier*, cons. 22.

³⁴ Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997 précitée, cons. 40.

disproportionné ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 doit être écarté »³⁵ ;

– des majorations égales à 100 % de la redevance ou de l'impôt élué : majoration de la redevance pour création de locaux à usage de bureaux dans la région Île-de-France³⁶, majoration de la redevance d'occupation du domaine public fluvial prévue par l'article L. 2125-8 du code général de la propriété des personnes publiques³⁷, majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage³⁸.

b. – Le principe d'individualisation des peines

Du principe de nécessité des peines posé par l'article 8 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel avait déduit qu'une peine, pour être conforme aux exigences constitutionnelles, ne peut « être appliquée que si le juge l'a expressément prononcée, en tenant compte des circonstances propres à l'espèce »³⁹.

C'est dans sa décision du 22 juillet 2005 sur la loi précisant le déroulement de l'audience d'homologation de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité que le Conseil a consacré « *le principe d'individualisation des peines qui découle de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789* »⁴⁰. Il a ainsi distingué nécessité et individualisation des peines. Le Conseil constitutionnel a notamment souligné que ce dernier s'impose dans le silence de la loi⁴¹.

Cette jurisprudence conduit à la prohibition des peines accessoires qui sont appliquées sans que le juge n'ait à les prononcer. Ont ainsi été censurés l'article L. 7 du code électoral qui imposait la radiation des listes électorales des personnes dépositaires de l'autorité publique, chargées d'une mission de service public ou investies d'un mandat électif public lorsqu'elles commettent certaines infractions,⁴² l'article L. 311-7 du code de justice militaire qui prévoyait que

³⁵ Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012 précitée, cons. 5.

³⁶ Décision n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012 précitée, cons. 7.

³⁷ Décision n° 2013-341 QPC du 27 septembre 2013, *M. Smain Q. et autre (Majoration de la redevance d'occupation du domaine public fluvial pour stationnement sans autorisation)*, cons. 7.

³⁸ Décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014 précitée, cons. 8.

³⁹ Décisions n° 99-410 DC du 15 mars 1999, *Loi organique relative à la Nouvelle-Calédonie*, cons. 41 ; n° 2010-6/7 QPC du 11 juin 2010, *M. Stéphane A. et autres (Article L.7 du code électoral)*, cons. 4 ; n° 2010-40 QPC, *M. Thierry B. (Annulation du permis de conduire)* et n° 2010-41 QPC, *Société Cdiscount et autre (Publication du jugement de condamnation)* du 29 septembre 2010, cons. 3 ; n° 2010-72/75/82 QPC du 10 décembre 2010, *M. Alain D. et autres (Publication et affichage du jugement de condamnation)*, cons. 3.

⁴⁰ Décision n° 2005-520 DC du 22 juillet 2005, *Loi précisant le déroulement de l'audience d'homologation de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité*, cons. 3.

⁴¹ Décision n° 2007-553 DC du 3 mars 2007, *Loi relative à la prévention de la délinquance*, cons. 28.

⁴² Décision n° 2010-6/7 QPC du 11 juin 2010 précitée.

toute condamnation prononcée pour crime entraînait de plein droit la perte du grade⁴³ et la majoration automatique de 10 % de toutes les amendes pénales⁴⁴.

Les peines accessoires, ainsi contraires au principe de nécessité découlant de l'article 8, doivent cependant être distinguées des peines complémentaires obligatoires que le juge est tenu de prononcer.

En présence d'une peine obligatoire ou d'une autre limitation du pouvoir de juge dans le prononcé et la fixation du quantum de la peine, le Conseil constitutionnel considère d'abord que le principe d'individualisation des peines « *ne saurait (...) faire obstacle à ce que le législateur fixe des règles assurant une répression effective des infractions* »⁴⁵. Il n'y a pas d'interdiction de principe des peines obligatoires. Le Conseil subordonne leur conformité au principe d'individualisation des peines en se fondant sur un faisceau d'indices :

– l'existence, au sein de la loi, d'une possibilité de modulation des peines en fonction de la gravité des comportements reprochés au justiciable : le juge a-t-il la faculté de faire varier la peine ou la loi instaure-t-elle elle-même une modulation (peines proportionnelles) ?

– existe-t-il un lien entre la peine obligatoire en cause et le comportement réprimé (l'absence de lien rend plus nécessaire le pouvoir d'individualisation du juge) ?

– la possibilité – consécutive – pour le juge d'exercer son plein contrôle quant aux faits et à leur qualification et ainsi, de proportionner la peine à la gravité des comportements reprochés au justiciable ;

– la sévérité de la peine (plus celle-ci est sévère plus l'exigence d'individualisation est forte) ;

– la gravité des faits ou les antécédents de leur auteur, qui peuvent atténuer le contrôle de l'exigence d'individualisation.

Ainsi, le Conseil a, dans deux décisions du 29 septembre 2010, déclaré conformes aux exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 la peine complémentaire obligatoire d'annulation du permis de conduire que le juge est

⁴³ Décision n° 2011-218 QPC du 3 février 2012, *M. Cédric S. (Condamnation d'un officier de carrière et perte de grade entraînant la cessation d'office de l'état militaire)*.

⁴⁴ Décision n° 2014-696 DC du 7 août 2014, *Loi relative à l'individualisation des peines et renforçant l'efficacité des sanctions pénales*.

⁴⁵ Décisions n° 2007-554 DC du 9 août 2007, *Loi renforçant la lutte contre la récidive des majeurs et des mineurs*, cons. 13 ; n° 2011-162 QPC du 16 septembre 2011, *Société LOCAWATT (Minimum de peine applicable en matière d'amende forfaitaire)*, cons. 3 et n° 2010-40 QPC du 29 septembre 2010 précitée, cons. 3.

tenu de prononcer en cas de récidive de conduite en état alcoolique et la peine de publication obligatoire des jugements de condamnation pour des faits de publicité mensongère⁴⁶. Si le juge est tenu de prononcer de telles peines, d'une part, il peut en faire varier l'importance, la durée, voire en dispenser l'individu condamné (annulation du permis de conduire) et, d'autre part, la nature des peines est en lien avec la nature de l'infraction.

A contrario, le Conseil a déclaré inconstitutionnelle la peine obligatoire de publication et d'affichage du jugement de condamnation pour fraude fiscale⁴⁷. Ayant constaté que le juge, tenu de prononcer cette peine, ne disposait que d'un pouvoir d'individualisation réduit (celui-ci ne pouvait faire varier les modalités comme la durée de l'affichage), le Conseil l'a jugée contraire aux principes d'individualisation et de nécessité des peines résultant de l'article 8 de la Déclaration de 1789.

S'agissant de pénalités prévues par le CGI, le Conseil a rendu plusieurs décisions sur des QPC contestant notamment leur conformité au principe d'individualisation des peines⁴⁸.

À cette occasion, le Conseil a déclaré conforme audit principe l'article 1729 du CGI prévoyant des majorations de 40 % ou de 80 % en cas de déclaration insuffisante, inexacte ou incomplète des revenus imposables⁴⁹. Il en a exprimé les raisons dans un considérant fixant clairement les critères de conformité à l'article 8 d'une pénalité fiscale :

« Considérant que la disposition contestée institue une sanction financière dont la nature est directement liée à celle de l'infraction ; que la loi a elle-même assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés ; que le juge décide, dans chaque cas, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de ne laisser à la charge du contribuable que des intérêts de retard s'il estime que l'administration n'établit pas que ce dernier se serait rendu coupable de manœuvres frauduleuses ni qu'il aurait agi de mauvaise foi ; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ; que le taux de 40 % n'est pas manifestement disproportionné »⁵⁰.

⁴⁶ Décisions n° 2010-40 QPC et n° 2010-41 QPC du 29 septembre 2010 précitées.

⁴⁷ Décision n° 2010-72/75/82 QPC du 10 décembre 2010 précitée.

⁴⁸ Décisions n° 2011-103 QPC précitée ; n° 2010-104 QPC, *Epoux B. (Majoration fiscale de 80 % pour activité occulte)* et n° 2010-105/106 QPC, précitée, du 17 mars 2011.

⁴⁹ Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011 précitée.

⁵⁰ *Ibid.* Dans la décision n° 2010-105/106 du 17 mars 2011 précitée, relative à l'article 1728 du CGI, le Conseil constitutionnel use d'un considérant quasiment identique (cons.7).

Les amendes proportionnelles à taux unique ne sont pas pour cette seule raison inconstitutionnelles.

Dans sa décision du 20 juillet 2012 sur l'absence de déclaration des rémunérations versées⁵¹, le Conseil a admis un taux de 50 % des sommes non déclarées retenu pour fixer le montant de l'amende.

Dans sa décision du 7 mars 2014 sur la majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage, le Conseil constitutionnel a également jugé que des dispositions instaurant une majoration fiscale de 100 % de l'impôt élué ou acquitté en retard ne méconnaissaient pas le principe d'individualisation des peines en ce « *qu'elles instituent une sanction financière dont la nature est directement liée à celle de l'infraction et dont le montant, égal à l'insuffisance constatée, correspond à la part inexécutée d'une obligation fiscale* »⁵².

2. – L'application à l'espèce

Après avoir réaffirmé la portée des principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines (cons. 7), le Conseil a tout d'abord constaté « *qu'en fixant l'amende en lien avec l'avantage fiscal indûment obtenu, le législateur a entendu garantir la sécurité des investissements réalisés outre-mer afin de favoriser de tels investissements, tout en poursuivant un but de lutte contre la fraude fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle* » (cons. 8).

Il a alors jugé « *qu'en prévoyant que le montant de l'amende fiscale est fixé en proportion de l'importance des sommes indûment obtenues, il a proportionné le montant de cette amende à la gravité des manquements réprimés ; que le taux de 100 % retenu n'est pas manifestement disproportionné* » (cons. 8). Fournir de fausses informations permettant à un tiers d'obtenir une réduction d'impôt d'un montant modeste ne présente en effet pas le même degré de gravité que fournir de fausses informations permettant à ce tiers d'obtenir une réduction d'impôt d'un montant très élevé. Par ailleurs, le taux de 100 % s'applique à l'avantage fiscal ainsi obtenu par le tiers, lequel ne représente qu'une fraction des sommes investies et sur lesquelles portaient les déclarations erronées.

Le Conseil a ensuite formulé une réserve d'interprétation. Il a considéré 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*

⁵¹ Décision n° 2012-267 du 20 juillet 2012 précitée.

⁵² Décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014 précitée, cons. 10.

elle était appliquée sans que soit établi l'élément intentionnel de ces manquements ; que, par suite, les dispositions contestées doivent être interprétées comme prévoyant une amende applicable aux personnes qui ont agi sciemment et dans la connaissance soit du caractère erroné des informations qu'elles ont fournies, soit de la violation des engagements qu'elles avaient pris envers l'administration, soit des agissements, manœuvres ou dissimulations précités » (cons. 9). L'exigence d'un élément intentionnel résulte de la conjonction de quatre éléments : la sévérité de la sanction, son caractère fixe, le caractère indirect du lien entre l'agissement réprimé (de fausses informations ou le non respect d'engagements) et l'assiette de l'amende (l'avantage fiscal obtenu par un tiers).

Le raisonnement retenu par le Conseil dans la décision commentée ne doit pas être confondu avec la jurisprudence du Conseil constitutionnel qui exige, en matière de crimes et délits, que la culpabilité ne saurait résulter de la seule imputabilité matérielle d'actes pénalement sanctionnés. Cette jurisprudence est en effet fondée sur le droit au respect de la présomption d'innocence⁵³.

L'exigence d'un élément intentionnel pouvait être particulièrement mise en doute pour la deuxième partie de la première phrase de la disposition contestée (pour l'amende encourue lorsque la personne « *n'a pas respecté les engagements qu'elle avait pris envers l'administration* »). La réserve posée par le Conseil correspond d'ailleurs à l'évolution ultérieure du texte, puisque la loi du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer a réécrit la disposition en prévoyant que pouvait être sanctionné celui qui « *n'a volontairement pas respecté les éventuels engagements pris envers [l'administration]* »⁵⁴.

Le Conseil a formulé une seconde réserve d'interprétation pour tenir compte du possible cumul de l'amende prévue par l'article 1756 *quater* du CGI avec d'autres sanctions de droit commun. Il a ainsi jugé, dans la lignée de sa jurisprudence antérieure, que « *lorsque deux sanctions prononcées pour un même fait sont susceptibles de se cumuler, 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 appartient donc aux autorités administratives et judiciaires compétentes de veiller au respect de cette exigence* » (cons. 10).

⁵³ Décisions n° 99-411 DC du 16 juin 1999, *Loi portant diverses mesures relatives à la sécurité routière et aux infractions sur les agents des exploitants de réseaux de transport public de voyageurs*, cons. 16 et 17 et n° 2011-164 QPC du 16 septembre 2011, *M. Antoine J. (Responsabilité du « producteur » d'un site en ligne)*, cons. 3 et 7.

⁵⁴ Loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer, article 23.

En définitive, le Conseil a déclaré l'article 1756 *quater* du CGI, dans sa rédaction issue de la loi n° 2003-660 du 21 juillet 2003 de programme pour l'outre-mer, conforme à la Constitution, sous les réserves énoncées aux considérants 9 et 10 de sa décision commentée.