

Commentaire

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)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 18 juin 2015 par le Conseil d'État (décision n° 389143 du 17 juin 2015) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée pour M. et Mme Philippe B. portant sur le paragraphe IV de l'article 1736 du code général des impôts (CGI) dans sa rédaction issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008.

Dans sa décision n° 2015-481 QPC du 17 septembre 2015, le Conseil constitutionnel a déclaré les mots « *du deuxième alinéa de l'article 1649 A et* » et « *compte ou* » figurant à la première phrase du paragraphe IV de l'article 1736 du CGI dans sa rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 2008 ainsi que la seconde phrase du même paragraphe IV conformes à la Constitution.

Dans cette affaire, M. Michel Charasse a estimé devoir s'abstenir de siéger. Par ailleurs, le Conseil constitutionnel a dûment constaté, conformément à l'article 14 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, le cas de force majeure résultant du décès de M. Hubert Haenel le 10 août 2015 sans qu'il ait été pourvu à son remplacement.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et contexte des dispositions contestées

1. – Le deuxième alinéa de l'article 1649 A du CGI : l'obligation déclarative des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger

Le 2 de l'article 98 de la loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 de finances pour 1990 a institué une obligation de déclaration des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger par les personnes domiciliées ou établies en France. Cette disposition, codifiée au deuxième alinéa de l'article 1649 A du CGI, prévoit que « *les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme*

commerciale, domiciliées ou établies en France, sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger. Les modalités d'application du présent alinéa sont fixées par décret ».

Cette obligation trouve sa justification dans le fait que les comptes bancaires ouverts à l'étranger sont des supports privilégiés de l'évasion et de la fraude fiscales. Elle contribue à éviter « *que la suppression des restrictions aux mouvements de capitaux (...) ne favorise la fraude* »¹. En effet, « *la lutte contre la fraude d'une manière générale, mais tout particulièrement dans le domaine international, est conditionnée à l'obtention de l'information* »².

Sont soumis à cette obligation déclarative les personnes physiques, les associations et les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, dès lors qu'elles sont fiscalement établies ou domiciliées en France.

Les articles 344 A et suivants de l'annexe 3 au CGI précisent les modalités de déclaration. Le premier paragraphe de l'article 344 A de cette annexe prévoit que « *les comptes à déclarer en application du deuxième alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts sont ceux ouverts auprès de toute personne de droit privé ou public qui reçoit habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces* ». Selon le deuxième alinéa du troisième paragraphe du même article, « *un compte est réputé avoir été utilisé par l'une des personnes visées au premier alinéa dès lors que celle-ci a effectué au moins une opération de crédit ou de débit pendant la période visée par la déclaration, qu'elle soit titulaire du compte ou qu'elle ait agi par procuration, soit pour elle-même, soit au profit d'une personne ayant la qualité de résident* ». Pour satisfaire à cette obligation déclarative, le deuxième paragraphe dispose que « *les personnes physiques joignent la déclaration de compte à la déclaration annuelle de leurs revenus. Chaque compte à usage privé, professionnel ou à usage privé et professionnel doit être mentionné distinctement* ». Pour leur part, les associations et les sociétés n'ayant pas la forme commerciale « *joignent leur déclaration de compte à la déclaration annuelle de leur revenu ou de leur résultat* ».

Le Conseil d'État a considéré que « *ce dispositif, de nature purement déclarative, ne subordonne pas les transferts de fonds vers un compte ouvert à l'étranger ou en provenance de ce compte à une autorisation préalable de l'administration* »³, et jugé « *qu'étant destiné à assurer l'efficacité de la lutte*

¹ M. Guy Bèche, in compte-rendu des débats de l'Assemblée nationale, 2^{ème} séance du 16 novembre 1989, p.5306..

² Exposé des motifs du projet de loi de finances rectificative pour 2008, Assemblée nationale, XIII^{ème} législature, n° 1266, 19 novembre 2008.

³ CE, 17 décembre 2010, n° 330666.

contre la fraude fiscale, le dispositif contesté est au nombre des mesures indispensables, visées par le b du 1 de l'article 58 du traité [instituant la Communauté européenne], que les États membres sont susceptibles de prendre pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements en matière fiscale et n'institue pas une discrimination arbitraire »⁴. Autrement dit, l'obligation de déclarer les comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger est compatible avec les stipulations du Traité instituant la Communauté européenne.

2. – L'article 1649 A bis du CGI : l'obligation déclarative des avances remboursables ne portant pas intérêts

L'article 1649 A bis du CGI a été créé par le paragraphe III de l'article 12 de la loi n° 95-1346 du 30 décembre 1995 de finances pour 1996.

Dans sa rédaction résultant de l'article 90 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, l'article 1649 A bis du CGI prévoit que *« les administrations, établissements, organismes ou personnes visés au premier alinéa de l'article 1649 A qui octroient ou qui gèrent des avances remboursables ne portant pas intérêt prévues par l'article 244 quater J⁵ ou 244 quater U⁶ ou des prêts ne portant pas intérêt prévus à l'article 244 quater V⁷ doivent déclarer ces opérations à l'administration des impôts dans les conditions et délais fixés par décret et sous peine des sanctions prévues au IV de l'article 1736 ».*

3. – Le paragraphe IV de l'article 1736 du CGI : la sanction de la méconnaissance des obligations déclaratives posées par les articles 1649 A et 1649 A bis du CGI

Le 4 de l'article 98 de la loi de finances pour 1990 a créé un troisième alinéa à l'article 1768 bis du CGI prévoyant que *« les infractions aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts sont passibles d'une amende de 5 000 F par compte non déclaré ».*

Le paragraphe III de l'article 12 de la loi de finances pour 1996, qui a créé l'obligation déclarative sur les avances remboursables prévue par l'article 1649 A bis ainsi qu'il a été indiqué précédemment, a également prévu la sanction du défaut de respect de cette obligation déclarative.

L'article 13 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des

⁴ *Ibid.*

⁵ Les prêts à taux zéro, supprimés à compter du 1^{er} janvier 2011.

⁶ Les écoprêts à taux zéro.

⁷ Les prêts à taux zéro +, qui ont remplacé les prêts à taux zéro prévus par l'article 244 quater J.

mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités a recodifié ces dispositions au paragraphe IV de l'article 1736 du CGI aux termes duquel : « *les infractions aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A et de l'article 1649 A bis sont passibles d'une amende de 750 euros par compte ou avance non déclaré* ». Cette ordonnance a été 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.

Les dispositions du paragraphe IV de l'article 1736 du CGI ont ensuite été modifiées à deux reprises.

L'article 52 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 a relevé le montant de l'amende et a établi une distinction entre les comptes bancaires non déclarés, selon qu'ils sont ou non ouverts dans un État ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative (1 500 € ou 10 000 €). C'est cette version du paragraphe IV de l'article 1736 du CGI qui fait l'objet de la décision commentée.

Puis, l'article 14 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 a ajouté un nouvel alinéa au paragraphe IV de l'article 1736 du CGI pour prévoir que « *si le total des soldes créditeurs du ou des comptes à l'étranger non déclarés est égal ou supérieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite, l'amende par compte non déclaré est égale à 5 % du solde créditeur de ce même compte, sans pouvoir être inférieure aux montants prévus au premier alinéa du présent IV* ».

L'amende est susceptible d'être infligée, pour chaque compte, chaque année non prescrite⁸ au titre de laquelle l'obligation déclarative est méconnue⁹.

Ainsi que l'indiquait M. Benoît Bohnert dans ses conclusions sous la décision de renvoi du Conseil d'État, « *cette amende s'insère dans un dispositif plus vaste de lutte contre l'évasion fiscale : le volet destiné à prévenir la dissimulation des avoirs à l'étranger par l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 A du CGI se double de règles répressives une fois cette dissimulation dévoilée : les fonds ayant transité par ces comptes constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables (CGI, art. 1649 A), dont l'imposition peut être assortie*

⁸ Le délai de reprise de l'administration est de trois ans « *lorsque le contribuable apporte la preuve que le total des soldes créditeurs de ses comptes à l'étranger est inférieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite* ». Dans le cas contraire, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due : art. L. 169, alinéas 1^{er} et 4, du livre des procédures fiscales.

⁹ Voir, en ce sens, Benoît Bohnert, concl. sur CE, 17 juin 2015, n° 389143 et Bernard Thevenet, « Fraude fiscale (procédures) », *Rép. Pén. Dalloz*, janvier 2014, § 219.

d'une majoration de 40 % en vertu de l'article 1758 du CGI »¹⁰.

Si le Conseil constitutionnel avait déjà eu l'occasion de se prononcer sur la conformité à la Constitution de certaines des dispositions de l'article 1736 du CGI¹¹, tel n'était pas le cas pour celles qui font l'objet de la décision commentée.

B. – Origine de la QPC et question posée

L'administration fiscale a adressé le 15 octobre 2012 une demande de renseignements aux époux B. concernant l'existence d'un compte bancaire ouvert à leur nom en Suisse, non mentionné dans leurs déclarations de revenus des années 2009 et 2010. Les intéressés ont confirmé avoir ouvert ce compte le 14 juillet 2005 et l'avoir clôturé le 25 août 2010.

Constatant la méconnaissance des dispositions de l'article 1649 A du CGI, l'administration a fait application de la sanction prévue au paragraphe IV de l'article 1736 du même code. Il en est résulté une amende d'un montant de 10 000 euros au titre de l'année 2009 et une amende d'un montant de 1 500 euros au titre de l'année 2010¹².

Le 31 juillet 2014, les époux B. ont formé une réclamation auprès de l'administration fiscale pour obtenir le dégrèvement de ces amendes. Le 30 janvier 2015, cette réclamation a été rejetée. Le 19 février 2015, ils ont saisi le tribunal administratif (TA) de Paris aux fins d'obtenir la décharge de ces amendes. À cette occasion, ils ont soulevé une QPC portant sur les dispositions du paragraphe IV de l'article 1736 du CGI dans sa rédaction issue du paragraphe IV de l'article 52 de la loi de finances rectificative pour 2008. Par une ordonnance du 30 mars 2015, le TA de Paris a ordonné la transmission au Conseil d'État de cette QPC.

Par une décision du 17 juin 2015, le Conseil d'État a décidé de renvoyer cette QPC au Conseil constitutionnel. Il a relevé que le moyen tiré de ce que les dispositions du paragraphe IV de l'article 1736 du CGI, dans sa rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 2008, *« méconnaîtraient les principes d'individualisation et de proportionnalité des peines garantis par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen soulève une question*

¹⁰ Droit fiscal 2015, n° 29, comm. 484, conclusions B. Bohnert sous CE, 17 juin 2015, n° 389143.

¹¹ Décisions n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, *Mme Irène L. (Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers)* à propos du 1 du paragraphe I de l'article 1736 du CGI, n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013* à propos du paragraphe VIII de l'article 1736 du CGI, et n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013* à propos du paragraphe VI bis de l'article 1736 du CGI.

¹² Cette différence tient au fait qu'une clause d'assistance administrative du 27 août 2009 a été insérée dans la convention signée le 9 septembre 1966 entre la France et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, qui a pris effet au 1^{er} janvier 2010.

présentant un caractère sérieux ».

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

A. – La restriction du champ de la QPC

Il s'inférait des observations produites par les requérants qu'ils contestaient uniquement la sanction du non-respect de l'obligation déclarative portant sur les comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger prévue au deuxième alinéa de l'article 1649 A du CGI. Ils ne contestaient pas la sanction du non-respect de l'obligation de déclaration des opérations prévues à l'article 1649 A *bis* du même code.

Comme il a eu l'occasion de le faire à de nombreuses reprises¹³, le Conseil constitutionnel a donc considéré que la QPC portait « *sur les mots "du deuxième alinéa de l'article 1649 A et" et "compte ou" figurant à la première phrase du paragraphe IV de l'article 1736 du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2008 susvisée ainsi que sur la seconde phrase du même paragraphe IV* » (cons. 3).

B. – L'examen des griefs tirés de la méconnaissance des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789

1. – La jurisprudence constitutionnelle relative aux principes de proportionnalité et d'individualisation des peines

Alors que le principe de proportionnalité des peines exige que la loi proportionne *in abstracto* les peines aux faits qu'elle entend réprimer, le principe d'individualisation exige que la loi prévoit que le juge puisse moduler les peines qu'il prononce au cas par cas en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce.

a. – Le principe de proportionnalité

Ainsi que l'indique le professeur Daniel Gutmann¹⁴, le Conseil apprécie la proportionnalité des sanctions fiscales en prenant en compte les deux éléments de calcul (taux et assiette) :

– il vérifie que la sanction, soit en raison du taux, soit en raison de l'assiette, soit

¹³ Voir, par exemple, récemment la décision n° 2015-479 QPC du 31 juillet 2015, *Société Gecop (Solidarité financière du donneur d'ordre pour le paiement des sommes dues par un cocontractant ou sous-traitant au Trésor public et aux organismes de protection sociale en cas de travail dissimulé)*, cons. 4.

¹⁴ Daniel Gutmann, « Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscale », *Droit fiscal*, 2015, n° 13, comm. 233.

en raison de la combinaison des deux, ne revêt pas un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des faits réprimés ; à cet égard, il tient compte du potentiel de répétition de la sanction, lorsque le montant unitaire de la sanction est faible mais que celle-ci peut se répéter de manière à devenir disproportionnée ;

– il vérifie également que l'assiette de la sanction est en rapport avec l'infraction.

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* »¹⁵.

Dans sa décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, le Conseil constitutionnel a censuré la sanction en cas d'omission ou d'inexactitude constatée dans les factures ou documents (amende de 100 F par omission ou inexactitude) et le défaut de présentation de ces mêmes documents (amende de 10 000 F par document non présenté). Il a considéré que « *dans nombre de cas* », les sanctions auraient été « *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* »¹⁶. Dans le commentaire aux Cahiers du Conseil constitutionnel, cette décision était rapprochée « *de celle du 30 décembre 1987 (n° 87-237 DC) par laquelle le Conseil avait censuré une disposition prescrivant que l'amende fiscale encourue en cas de divulgation du montant du revenu d'une personne serait, en toute hypothèse, égale au montant des revenus divulgués* »¹⁷.

Dans sa décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999¹⁸, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution la nouvelle version de cette sanction. Il a alors relevé qu'« *en fixant à 100 francs par erreur ou omission le montant forfaitaire de l'amende et en la plafonnant au quart du montant de chaque facture, le législateur n'a pas prévu une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des manquements constatés* »¹⁹.

Dans sa décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013²⁰, le Conseil a eu à connaître de l'amende en cas d'opposition à la prise de copie des documents

¹⁵ 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.

¹⁶ Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, cons. 39.

¹⁷ Cahiers du Conseil constitutionnel n° 4, p.6.

¹⁸ Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*.

¹⁹ *Ibid.*, cons. 59.

²⁰ 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*.

soumis au droit de communication de l'administration fiscale s'élevant à 1 500 euros « *pour chaque document, sans que le total des amendes puisse être supérieur à 10 000 euros ou, si ce montant est supérieur, à 1 % du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 1 % du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle* »²¹. Le Conseil a tout d'abord relevé qu'en prévoyant cette amende, « *le législateur a entendu réprimer les agissements faisant obstacle au droit de l'administration d'obtenir copie de documents* »²². Il a ensuite examiné le montant forfaitaire de l'amende ainsi que la règle de plafonnement global des amendes au regard des exigences du principe de proportionnalité des peines. Il a jugé qu'« *en prévoyant une amende de 1 500 euros par document dont la copie serait refusée, dans la limite d'un total des amendes ne pouvant être supérieur à 10 000 euros, le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au regard du manquement* »²³. Il a toutefois considéré que « *pour l'instauration d'un plafonnement global du montant des sanctions pouvant être encourues, le législateur a retenu des critères de calcul, alternatifs au seuil de 10 000 euros, en proportion du chiffre d'affaires ou du montant des recettes brutes déclaré, sans lien avec les infractions, et qui revêtent un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des infractions réprimées* »²⁴. Dès lors, il a procédé à une censure partielle des dispositions introduites, uniquement en ce qu'elles prévoyaient un seuil alternatif au seuil de 10 000 euros.

Dans cette même décision, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les sanctions instaurées en cas de défaut de réponse ou de réponse partielle à une mise en demeure de produire certains éléments déclaratifs relatifs aux actionnaires, aux filiales et aux participations. En ce sens, le Conseil a jugé qu'« *en prévoyant de réprimer le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure de produire certains documents d'une amende de 1 500 euros ou 10 % des droits rappelés si ce dernier montant est plus élevé, pour chaque manquement constaté au titre d'un exercice, le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au regard du manquement et des conséquences qui peuvent en résulter au regard des impôts à acquitter par le contribuable* »²⁵. Le fait que soit retenue une amende en pourcentage des droits rappelés pour une infraction qui correspond à l'absence de communication de documents à partir desquels sont calculées et contrôlées certaines impositions établit bien une proportion entre le manquement et la sanction.

Enfin, on peut relever que le Conseil constitutionnel a récemment précisé sa jurisprudence sur les peines dont le plafond n'est pas un montant fixé par la loi

²¹ *Ibid.*, cons. 41.

²² *Ibid.*, cons. 43.

²³ *Ibid.*

²⁴ *Ibid.*

²⁵ *Ibid.*, cons. 56.

mais un taux proportionnel. En pareil cas, le Conseil constitutionnel contrôle non seulement le caractère non disproportionné du taux²⁶ (ce qui peut justifier une censure²⁷) 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'affaires 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* »²⁸ ;

– fixé à 0,5 % du chiffre d'affaires en répression « *du manquement à une obligation documentaire* »²⁹.

S'agissant du taux, la jurisprudence du Conseil constitutionnel n'a jamais déterminé de façon générale un taux au-delà duquel toute peine fixée de manière proportionnelle serait disproportionnée. Cela résulte de ce que la proportionnalité s'apprécie non seulement en fonction du taux, mais aussi de l'assiette. Ainsi, le Conseil constitutionnel juge que ne méconnaît pas le principe de proportionnalité des peines :

– 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 facture³⁰ ;

– une amende fiscale destinée à sanctionner 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 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*

²⁶ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 93 à 97, 108 à 110.

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

²⁸ 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.

²⁹ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 précitée, cons. 97.

³⁰ 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 »³¹ ;

– des majorations égales à 100 % de la redevance ou de l'impôt élué ou acquitté en retard : majoration pour retard de paiement de la redevance pour création de locaux à usage de bureaux dans la région Île-de-France³², 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 publiques³³, majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage³⁴.

Dans sa décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014, le Conseil s'est prononcé sur la conformité à la Constitution de l'amende prévue par l'article 1756 du CGI pour contribution à l'obtention, par un tiers, d'un avantage fiscal indu. Le Conseil a 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 »*³⁵. 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 toutefois 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 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 »*³⁶. L'exigence d'un élément intentionnel par le Conseil constitutionnel dans le cas particulier de cette amende résulte principalement du caractère indirect du lien entre l'agissement réprimé (de fausses informations ou le non-

³¹ Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, *Mme Irène L. (Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers)*, cons. 5.

³² Décision 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. 7.

³³ Décision n° 2013-341 QPC du 27 septembre 2013, *M. Smaïn Q. et autre (Majoration de la redevance d'occupation du domaine public fluvial pour stationnement sans autorisation)*, cons. 7.

³⁴ Décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014, *SAS Labeyrie (Majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage)*, cons. 9.

³⁵ Décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014 précitée, cons. 8.

³⁶ *Ibid.*, cons. 9.

respect d'engagements) et l'assiette de l'amende (l'avantage fiscal obtenu par un tiers).

b. – Le principe d'individualisation

Du principe de nécessité des peines posé par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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 »³⁷.

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 »³⁸. Il a ainsi distingué nécessité et individualisation des peines.

En matière de majoration fiscale, le Conseil constitutionnel a jugé, dans deux décisions du 17 mars 2011, que « le principe d'individualisation des peines (...) implique que la majoration des droits, lorsqu'elle constitue une sanction ayant le caractère d'une punition, ne puisse être appliquée que si l'administration, sous le contrôle du juge, l'a expressément prononcée en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce ; qu'il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective des infractions »³⁹.

Le Conseil a précisé, dans sa décision n° 2013-371 QPC, relative à la majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage, que le principe d'individualisation des peines « n'implique pas davantage que la peine soit exclusivement déterminée en fonction de la personnalité de l'auteur de l'infraction »⁴⁰.

Parmi les sanctions fiscales, on distingue celles qui sont proportionnelles et celles qui sont forfaitaires. Au sein de ces deux catégories, on distingue ensuite

³⁷ 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 du 29 septembre 2010, *M. Thierry B. (Annulation du permis de conduire)*, cons. 3 ; n° 2010-41 QPC du 29 septembre 2010, *Société Cdiscount et autre (Publication du jugement de condamnation)*, cons. 3, et n° 2010-72/75/82 QPC du 10 décembre 2010, *M. Alain D. et autres (Publication et affichage du jugement de condamnation)*, cons. 3.

³⁸ 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.

³⁹ Décisions n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, *Société SERAS II (Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi)*, cons. 4, et n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011, *M. César S. et autre (Majoration fiscale de 40 % après mise en demeure)*, cons. 5.

⁴⁰ Décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014 précitée, cons. 7.

entre les sanctions qui s'inscrivent dans une échelle instaurée par le législateur (que cette échelle soit prévue dans un seul article ou qu'elle découle de l'articulation de plusieurs articles) et celles qui sont « à barre unique », c'est-à-dire qui ne sont pas inscrites dans une gradation⁴¹, étant précisé que cette dernière peut résulter soit de l'application alternative de peines de gravité différente, soit de la possibilité d'appliquer plusieurs peines cumulativement selon la gravité des faits.

Le Conseil a admis la conformité au principe d'individualisation des peines :

– de sanctions proportionnelles s'inscrivant dans une échelle de sanctions alternatives :

- la majoration de 40 % en cas de mauvaise foi (devenue le manquement délibéré) prévue par l'article 1729 du CGI, qui prévoit également une majoration de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses, au motif 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* »⁴² ;
- la majoration de 40 % en cas de défaut de déclaration après mise en demeure prévue par l'article 1728 du CGI, qui prévoit également une majoration de 10 % en cas de défaut ou retard de déclaration et une majoration de 80 % en cas de défaut de déclaration après une deuxième mise en demeure ou en cas d'activité occulte, au motif 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*

⁴¹ Pour une présentation des typologies de sanctions fiscales, voir Émilie Bokdam-Tognetti, « Pénalités fiscales et pouvoirs du juge : la CEDH valide l'approche du Conseil d'État », *RJF*, 8-9/12, p. 699.

⁴² Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011 précitée, cons. 6.

l'administration, soit de maintenir la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de lui substituer un autre taux parmi ceux prévus par les autres dispositions de l'article 1728 s'il l'estime légalement justifié, soit de ne laisser à la charge du contribuable que les intérêts de retard, s'il estime que ce dernier ne s'est pas abstenu de souscrire une déclaration ou de déposer un acte dans le délai légal ; 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 »⁴³ ;

- *la majoration de 80 % en cas d'activité occulte prévue par le même article 1728 du CGI au motif que « la disposition contestée a été introduite par l'article 103 de la loi du 30 décembre 1999 [de finances pour 2000] ; 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 »⁴⁴ ;*

– de sanctions proportionnelles s'inscrivant dans une échelle de sanctions cumulatives : la majoration de 40 % prévue par l'article 1759 du CGI en cas de méconnaissance des obligations déclaratives relatives à la possession ou l'utilisation de comptes bancaires à l'étranger, qui peut se cumuler avec la pénalité susmentionnée prévue à l'article 1729 du même code si le défaut de déclaration s'analyse comme un manquement délibéré ou une manœuvre frauduleuse, au motif que « d'une part, l'article 1729 du code général des impôts institue une majoration des droits dus en cas d'inexactitudes ou d'omissions de déclarations commises de mauvaise foi ou au moyen de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droits ; que cette majoration peut se cumuler avec celle prévue par l'article 1759 du même code ; que le législateur assure ainsi une modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés ; que, d'autre part, la disposition contestée institue une sanction financière proportionnelle et dont la nature est directement liée à celle du manquement constaté ; 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 la majoration de 40 % prévue par l'article 1759 du code général des impôts, soit d'en dispenser le contribuable s'il estime

⁴³ Décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011 précitée, cons. 7.

⁴⁴ Décision n° 2010-104 QPC du 17 mars 2011, *Époux B. (Majoration fiscale de 80 % pour activité occulte)*, cons. 4.

que ce dernier apporte la preuve que les sommes, titres et valeurs transférés de ou vers l'étranger en méconnaissance des obligations déclaratives ne constituent pas des revenus imposables ; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la nature et la gravité des agissements commis par le contribuable ; que le taux de 40 % de l'article 1759 du code général des impôts n'est pas manifestement disproportionné »⁴⁵ ;

– de sanctions proportionnelles « à barreau unique » :

- la majoration de 50 % prévue par le 1 du paragraphe I de l'article 1736 du CGI en cas de défaut de déclaration des sommes versées à des tiers, au motif « *qu'en fixant l'amende encourue par l'auteur des versements en proportion des sommes versées, le législateur a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; qu'il a proportionné la sanction en fonction de la gravité des manquements réprimés appréciée à raison de l'importance des sommes non déclarées ; que le taux de 50 % retenu n'est pas manifestement disproportionné »⁴⁶ ;*
- la majoration de 100 % prévue par les dispositions du premier alinéa du paragraphe V de l'article 230 H du CGI en cas de défaut de versement ou de versement insuffisant de la contribution supplémentaire à l'apprentissage, au motif « *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 »⁴⁷ .*

En revanche, dans les rares cas où il a été appelé à examiner des sanctions à taux forfaitaire (mentionnées ci-après), le Conseil a admis leur conformité à la Constitution sans se prononcer expressément au regard du principe d'individualisation :

- L'amende de 1 500 euros prévue par le paragraphe VI *bis* de l'article 1736 du CGI en cas de défaut de déclaration par les organismes d'assurance de contrats d'assurance-vie souscrits par leurs clients⁴⁸ ;
- L'amende de 1 500 euros prévue par l'article 1729 D du CGI en cas de défaut de présentation d'une comptabilité informatique⁴⁹ .

⁴⁵ Décision n° 2011-220 QPC du 10 février 2012, *M. Hugh A. (Majoration fiscale de 40 % pour non déclaration de comptes bancaires à l'étranger ou de sommes transférées vers ou depuis l'étranger)*, cons. 5.

⁴⁶ Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, *précitée*, cons. 5.

⁴⁷ Décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014 *précitée*, cons. 10.

⁴⁸ Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013 *précitée*, cons. 7 et s.

⁴⁹ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 *précitée*, cons. 109 et s.

2. – L'application à l'espèce

Selon les requérants, l'amende prévue par les dispositions du paragraphe IV de l'article 1736 du CGI pour sanctionner le défaut de déclaration d'un compte bancaire ouvert, utilisé ou clos à l'étranger, qui s'élève à 1 500 ou 10 000 euros selon que l'État ou le territoire dans lequel le compte est ouvert a ou non conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires, méconnaissait le principe de proportionnalité des peines. Ils soutenaient également que cette amende méconnaissait le principe d'individualisation dès lors que le juge ne dispose pas du pouvoir d'en moduler le montant.

Avant de procéder à l'examen de ces griefs, le Conseil a d'abord rappelé « *qu'en sanctionnant la méconnaissance des obligations déclaratives relatives aux comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger posées par les dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts, le législateur a, par la sanction ayant le caractère d'une punition qu'il a instaurée, entendu faciliter l'accès de l'administration fiscale aux informations bancaires et prévenir la dissimulation de revenus à l'étranger* » et qu'il « *a ainsi poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* » (cons. 5).

Le Conseil constitutionnel a écarté les deux griefs des requérants.

D'une part, concernant le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines, le Conseil a jugé que « *le législateur a, s'agissant du manquement à une obligation déclarative poursuivant l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, instauré des sanctions dont la nature est liée à celle de l'infraction et qui, même par le cumul d'amendes qu'elles permettent, ne sont pas manifestement disproportionnées à la gravités des faits qu'il entend réprimer* » (cons. 6). Dans le cadre de son contrôle, le Conseil a donc pris en considération à la fois le montant de ces amendes forfaitaires et la nature de cette sanction financière, qui a pour objet de réprimer une omission objective et permet de poursuivre l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

D'autre part, concernant le grief tiré de la méconnaissance du principe d'individualisation des peines, le Conseil a considéré que les amendes forfaitaires instituées par les dispositions contestées s'inscrivent dans une

échelle de sanctions interne à l'article 1736 du CGI : « *la loi elle-même a assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés en prévoyant deux montants forfaitaires distincts, selon que l'État ou le territoire dans lequel le compte est ouvert a ou non conclu une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires* » (cons. 7). Le Conseil a également relevé, comme il avait déjà eu l'occasion de le faire lors du contrôle d'autres amendes fiscales, « *que, pour chaque sanction prononcée, le juge décide après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, en fonction de l'une ou l'autre des amendes prononcées, soit de maintenir l'amende, soit d'en dispenser le contribuable s'il estime que 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* » (cons. 7). Le fait que le plein contrôle du juge conduise seulement à une alternative de maintien de l'amende ou de dispense de celle-ci ne pose pas de difficulté dans la mesure où le manquement qui est sanctionné est une simple formalité objective, de déclaration de l'existence d'un compte bancaire à l'étranger. Le Conseil a donc déduit de la modulation assurée par l'échelle de sanctions des dispositions contestées et du plein contrôle du juge que ces dispositions « *ne méconnaissent pas le principe d'individualisation des peine* » (cons. 7).

Après avoir relevé que les dispositions contestées ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit (cons. 8), le Conseil constitutionnel a décidé que les mots « *du deuxième alinéa de l'article 1649 A et* » et « *compte ou* » figurant à la première phrase du paragraphe IV de l'article 1736 du CGI dans sa rédaction résultant de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 ainsi que la seconde phrase du même paragraphe IV sont conformes à la Constitution.