

Décision n° 2016-564 QPC du 16 septembre 2016

M. Lucas M.

(Non-imputation des déficits et réductions d'impôt pour l'établissement de l'impôt sur le revenu en cas d'application de certaines pénalités fiscales)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 17 juin 2016 par le Conseil d'État (décision n° 397983 du 16 juin 2016) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Lucas M. portant sur le 1 de l'article 1731 *bis* du code général des impôts (CGI) dans sa rédaction issue de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012.

Dans sa décision n° 2016-564 QPC du 16 septembre 2016, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions du 1 de l'article 1731 *bis* du CGI dans sa rédaction issue de cette loi.

I – Les dispositions contestées

A. – Historique et évolution des dispositions contestées

1. – L'imputation des déficits et réductions pour la détermination de l'impôt sur le revenu

Les déficits et réductions permettent de minorer, légalement, l'impôt, selon deux modalités distinctes : les déficits minorent les revenus imposables, c'est-à-dire l'assiette de l'impôt ; les réductions minorent l'impôt dû, c'est-à-dire les droits.

Sauf exception, les réductions d'impôt acquises au titre d'une année, qui n'ont pu être imputées, ne sont pas reportables au titre des années suivantes. En revanche, les déficits non imputés sont, pour la plupart, reportables pendant six ans. À l'issue de cette période, à défaut d'avoir été imputés, ils sont définitivement perdus.

En vertu des règles de droit commun relatives à l'établissement de l'impôt sur le revenu (IR), les déficits et réductions d'impôt peuvent être imputés indifféremment au stade de l'imposition primitive ou de l'imposition supplémentaire après contrôle.

2. – La loi de finances rectificative pour 2012 : l'introduction d'une nouvelle règle de calcul des droits et pénalités en cas d'infraction fiscale constitutive d'un manquement grave

L'article 17 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 a créé un article 1731 *bis* au sein du CGI afin de prévoir une mesure nouvelle en cas d'infraction fiscale constitutive d'un manquement grave et sanctionnée à ce titre par certaines pénalités fiscales.

En vertu du 1 de cet article 1731 *bis*, pour l'établissement de l'IR, les déficits catégoriels ou globaux en matière d'IR visés aux paragraphes I et I *bis* de l'article 156 du CGI et l'ensemble des réductions d'IR ne sont pas imputables sur les rehaussements et droits donnant lieu à l'application de :

– la majoration de 40 % pour absence de déclaration ou d'indication des éléments à retenir dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure (b du 1 de l'article 1728 du CGI) ;

– la majoration de 80 % pour exercice d'une activité occulte (c du 1 de l'article 1728 du CGI) ;

– les majorations de 40 % ou 80 % pour insuffisance de déclaration en cas de manquement délibéré, abus de droit ou manœuvres frauduleuses (article 1729 du CGI) ;

– la majoration de 100 % dans le cadre de la procédure d'évaluation d'office mise en œuvre en cas d'opposition à contrôle fiscal (a de l'article 1732 du CGI).

Par hypothèse, si le contribuable avait déjà pu imputer ces déficits ou réductions d'impôt sur des revenus régulièrement déclarés et imposés, ces imputations ne sont pas remises en cause. En revanche, tout déficit ou toute réduction d'impôt qui aurait pu être imputé sur le rehaussement ou la cotisation supplémentaire d'impôt dû ne peut plus l'être, en vertu de ces nouvelles dispositions, dès lors que l'imposition supplémentaire fait l'objet de l'une des pénalités administratives précitées.

De la même manière, les avantages qui peuvent s'imputer sur l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) sont également neutralisés en cas d'application de ces mêmes pénalités fiscales aux droits dus au titre de l'ISF, en vertu du 2 de l'article 1731 *bis*.

Ainsi que les travaux préparatoires de la loi de finances rectificative pour 2012 en témoignent, ces dispositions, introduites par un amendement de M. Yves

Censi à l'Assemblée nationale, visaient à « *compléter les sanctions résultant d'infractions constitutives de manquements graves* » (exposé sommaire de l'amendement).

Le législateur a, principalement, entendu faire en sorte que l'assiette des pénalités fiscales encourues en cas de manquement grave soit l'assiette « brute ». En effet, dès lors que les pénalités ont, le plus souvent, pour assiette les droits dus, l'existence de déficits ou de réductions d'impôt permet au contribuable sanctionné de réduire de façon très significative l'impôt supplémentaire qui est exigé, et par voie de conséquence le montant des pénalités fiscales encourues.

3. – Les modifications ultérieures de l'article 1731 bis du CGI

L'article 60 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière a modifié le 2 de l'article 1731 *bis*, afin de prévoir également son application à la nouvelle majoration de 40 % de l'ISF dû lorsque sont révélés des avoirs à l'étranger non déclarés (nouveau 5 de l'article 1728 du CGI).

L'article 100 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 a modifié le 1 de l'article 1731 *bis*, afin de prévoir également son application aux majorations de 40 % applicables en cas d'imposition de revenus transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de contrats ou de comptes non déclarés et aux majorations de 80 % applicables en cas d'imposition d'éléments de train de vie.

Ces modifications ultérieures du dispositif ont à chaque fois été présentées comme un moyen de renforcer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale.

B. – Origine de la QPC et question posée

M. Lucas M., qui avait omis de déposer ses déclarations d'impôt sur le revenu des années 2011 et 2012 dans les délais exigés et qui n'y a pas procédé dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure, le 5 avril 2014, s'est vu taxer d'office à l'impôt sur le revenu au titre de ces deux années. Il s'est également vu appliquer la majoration de 40 % prévue par le b du 1 de l'article 1728 du CGI. En outre, au titre des revenus de l'année 2012, il a également été fait application du nouvel article 1731 *bis* du CGI.

Or, dans la mesure où le requérant disposait de déficits catégoriels, l'application des dispositions du 1 de l'article 1731 *bis* du CGI a eu pour effet d'accroître substantiellement l'imposition supplémentaire qui a été appelée au titre de

l'année 2012, ainsi que la majoration de 40 % appliquée à cette imposition supplémentaire.

Le requérant, dont les réclamations ont été rejetées, a formé une requête devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise et a, à cette occasion, posé la QPC objet de la décision commentée. Il y contestait la conformité de l'article 1731 *bis* du CGI au principe d'égalité devant la loi ainsi qu'aux principes de proportionnalité et d'individualisation des peines.

Le Conseil d'État, à qui la QPC a été transmise, l'a jugée sérieuse, notamment au regard du principe de proportionnalité des peines.

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

Le requérant soutenait que les dispositions du 1 de l'article 1731 *bis* du CGI instituent une sanction, qui méconnaît le principe de proportionnalité des peines découlant de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, dès lors qu'elle n'est pas corrélée au manquement sanctionné mais aux déficits ou réductions d'impôt dont dispose le contribuable. Il reprochait également à cette sanction de méconnaître le principe d'individualisation des peines découlant de ce même article 8, faute d'être en lien avec le comportement du contribuable. Il soutenait, enfin, que cette sanction méconnaît le principe d'égalité devant la loi garanti par l'article 6 de la Déclaration de 1789, dès lors qu'elle ne s'applique qu'au contribuable disposant de déficits ou de réductions d'impôt.

A. – La qualification juridique de la mesure prévue au 1 de l'article 1731 *bis* du CGI

La réponse à apporter aux griefs tirés de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 dépendait de la reconnaissance ou non de la nature de sanction ayant le caractère d'une punition à la mesure instituée par les dispositions contestées. Il convenait donc, à titre préliminaire, d'examiner la question de la qualification de cette mesure.

1. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel

Le Conseil constitutionnel juge que les exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 (principes 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* ».

Afin de qualifier la sanction comme revêtant le caractère d'une punition, le

Conseil constitutionnel examine si le législateur a poursuivi une finalité répressive.

S'appuyant sur ce critère finaliste, le Conseil constitutionnel considère dès lors que toute mesure dépourvue de finalité répressive n'est pas une peine. Il en fait ainsi une notion autonome tant à l'égard de la matière pénale qu'à l'égard de la qualification que le législateur donne de la mesure.

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, administrative¹, civile² ou disciplinaire³.

Ainsi, ne constituent pas une sanction ayant le caractère d'une punition :

– des obligations ou des interdictions qui s'analysent comme des mesures de police (par exemple, l'inscription dans un fichier d'auteurs d'infractions⁴) ou des mesures de sûreté (rétention administrative des étrangers⁵, rétention de sûreté⁶) ;

– le retrait d'agrément d'assistant maternel⁷ ;

– l'indemnité forfaitaire prévue à l'article L. 8223-1 du code du travail et versée au salarié en cas de rupture de la relation de travail, dès lors qu'elle a pour objet d'accorder une réparation du préjudice subi du fait du travail dissimulé⁸ ;

– l'inéligibilité définitive aux chambres, organismes et conseils des personnes frappées d'une peine d'interdiction ou de destitution, laquelle tend, selon le Conseil constitutionnel, « *non pas à assurer une répression supplémentaire des professionnels ayant fait l'objet de sanctions disciplinaires mais, d'une part, à tirer les conséquences de la perte du titre d'officier public ou d'officier ministériel et, d'autre part, à garantir l'intégrité et la moralité des professionnels siégeant dans les organes représentatifs de la profession en en*

¹ 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 28.

² Décision n° 2010-85 QPC du 13 janvier 2011, *Établissements Darty et Fils (Déséquilibre significatif dans les relations commerciales)*, cons. 3.

³ Décision n° 2014-385 QPC du 28 mars 2014, *M. Joël M. (Discipline des officiers publics ou ministériels - Interdiction temporaire d'exercer)*.

⁴ Décision n° 2004-492 DC du 2 mars 2004, *Loi portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité*, cons. 89 à 91.

⁵ 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. 111 et 114.

⁶ Décision n° 2008-562 DC du 21 février 2008, *Loi relative à la rétention de sûreté et à la déclaration d'irresponsabilité pénale pour cause de trouble mental*, cons. 8.

⁷ Décision n° 2011-119 QPC du 1^{er} avril 2011, *Mme Denise R. et autre (Licenciement des assistants maternels)*, cons. 3.

⁸ Décision n° 2011-111 QPC du 25 mars 2011, *Mme Selamet B. (Indemnité légale pour travail dissimulé)*

excluant ceux qui ont fait l'objet des condamnations disciplinaires les plus sévères »⁹.

À l'inverse, constituent une sanction ayant le caractère d'une punition :

- les majorations de 40 % et 80 % pour insuffisance de déclaration prévues par l'article 1729 du CGI¹⁰ ;
- la majoration de 40 % pour défaut de déclaration après mise en demeure prévue par l'article 1728 du CGI¹¹ ;
- l'amende fiscale pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger prévue par l'article 1736 du CGI¹² ;
- 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-France¹³, 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 publiques¹⁴, majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage¹⁵.

2. – L'application à l'espèce

Dans la décision du 16 septembre 2016 commentée, le Conseil constitutionnel a relevé que « *Les dispositions des b et c du 1 de l'article 1728, de l'article 1729 et du a de l'article 1732 du code général des impôts instituent des pénalités qui sanctionnent respectivement le défaut de déclaration après une mise en demeure, l'exercice d'une activité occulte, l'insuffisance déclarative intentionnelle et l'opposition à contrôle fiscal. Ces pénalités sont calculées sur la base des droits éludés. Les dispositions contestées privent le contribuable, par dérogation aux règles de droit commun relatives à l'établissement de l'impôt sur le revenu, de la possibilité d'imputer, sur les rehaussements*

⁹ Décision n° 2011-211 QPC du 27 janvier 2012, *M. Éric M. (Discipline des notaires)*, cons. 4.

¹⁰ Décisions n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre (Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale)* et n° 2016-546 QPC du même jour, *M. Jérôme C., (Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale)*.

¹¹ Décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011, *M. César S. et autre (Majoration de 40 % après mise en demeure)*.

¹² 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)*.

¹³ 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. 6 *in fine* et 7.

¹⁴ 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.

¹⁵ Décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014, *SAS Labeyrie (Majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage)*, cons. 9.

d'assiette consécutifs aux manquements donnant lieu à l'application de ces pénalités, les déficits prévus par les paragraphes I et I bis de l'article 156 du même code. Elles le privent également de la possibilité d'imputer les réductions d'impôt sur les droits rappelés. Dans les deux cas, il en résulte une majoration des droits rappelés et, par voie de conséquence, des pénalités » (paragr. 4).

Il a également relevé qu' « *En adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu priver le contribuable disposant de déficits ou bénéficiant de réductions d'impôt de la possibilité de les utiliser ou de les faire valoir pour diminuer l'impôt rappelé et les pénalités correspondantes. Il a ainsi entendu conférer une effectivité renforcée à la répression des manquements mentionnés ci-dessus » (paragr. 5).*

Il en a déduit que le législateur a institué une sanction ayant le caractère d'une punition (paragr. 5).

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

1. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel

a. – Le principe de proportionnalité des peines

Selon une formulation de principe bien établie : « *l'article 61-1 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité des dispositions législatives soumises à son examen aux droits et libertés que la Constitution garantit ; que, si la nécessité des peines attachées aux infractions relève du pouvoir d'appréciation du législateur, il incombe au Conseil constitutionnel de s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue »¹⁶.*

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 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

¹⁶ Voir, par exemple, la décision n° 2010-66 QPC du 26 novembre 2010, *M. Thibaut G. (Confiscation de véhicules)*, cons. 4.

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* »¹⁷.

b. – Le principe d’individualisation des peines

Le Conseil constitutionnel 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* »¹⁸ 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. Il a ainsi distingué nécessité et individualisation des peines. Le Conseil constitutionnel a également souligné que celle-ci s’impose dans le silence de la loi¹⁹.

En matière de pénalité 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* »²⁰.

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* »²¹.

¹⁷ 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.

¹⁸ 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.

¹⁹ Décision n° 2007-553 DC du 3 mars 2007, *Loi relative à la prévention de la délinquance*, cons. 28.

²⁰ 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.

²¹ Décision n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014 précitée, cons. 7.

2. – L'application à l'espèce

Le Conseil constitutionnel a d'abord rappelé sa formulation de principe applicable en matière de sanctions fiscales : « *Selon l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : "La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée". L'article 61-1 de la Constitution ne confère pas au Conseil constitutionnel un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement, mais lui donne seulement compétence pour se prononcer sur la conformité des dispositions législatives soumises à son examen aux droits et libertés que la Constitution garantit. Si la nécessité des peines attachées aux infractions relève du pouvoir d'appréciation du législateur, il incombe au Conseil constitutionnel de s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue. En outre, le principe d'individualisation des peines qui découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789 implique qu'une pénalité fiscale 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. Il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective de la méconnaissance des obligations fiscales* » (paragr. 3).

Le Conseil a ensuite jugé que le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines n'était pas méconnu : « *La sanction instituée par les dispositions contestées s'applique uniquement lorsque sont encourues les manquements particulièrement graves mentionnés ci-dessus. Compte tenu des dispositions contestées, les pénalités prononcées sur le fondement des b et c du 1 de l'article 1728, de l'article 1729 et du a de l'article 1732 du code général des impôts sont proportionnées aux manquements réprimés* » (paragr. 6).

Il a considéré que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'individualisation des peines n'était pas davantage méconnu : « *Pour chaque pénalité prononcée sur le fondement des b et c du 1 de l'article 1728, de l'article 1729 et du a de l'article 1732 du code général des impôts, le juge décide, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir la pénalité, soit d'en dispenser le contribuable s'il n'a pas commis les manquements réprimés. En outre, les dispositions contestées assurent l'effectivité des pénalités mentionnées ci-dessus, en faisant obstacle à ce qu'un contribuable échappe, de fait, au moyen des déficits et réductions d'impôt dont il dispose ou bénéficie, aux sanctions prévues par le législateur pour les manquements réprimés* » (paragr. 7).

Par conséquent, il a écarté les griefs tirés de la méconnaissance des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 (paragr. 8).

C. – Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi

Le Conseil constitutionnel a d'abord rappelé sa formulation de principe en matière d'égalité devant la loi : « *Selon l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi "doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse". Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* » (paragr. 9).

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a considéré que « *Les contribuables encourant les pénalités prévues aux b et c du 1 de l'article 1728, à l'article 1729 et au a de l'article 1732 du code général des impôts ne sont pas placés dans la même situation selon qu'ils disposent ou non de déficits ou qu'ils bénéficient ou non de réductions d'impôt* » et qu'« *En outre, la différence de traitement qui résulte de l'application des dispositions contestées est en rapport direct avec l'objet de la loi, qui confère une effectivité renforcée à la répression des manquements visés aux b et c du 1 de l'article 1728, à l'article 1729 et au a de l'article 1732 du code général des impôts* ». Il a, par conséquent, écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi (paragr. 10).

En définitive, après avoir relevé que les dispositions contestées « *ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit* », le Conseil constitutionnel les a déclarées conformes à la Constitution (paragr. 11).