



# Décision n° 2021-939 QPC

M. Claude-Alain L.

*(Conditions d'imposition des avoirs détenus à l'étranger  
en cas de non-respect de l'obligation de déclaration)*

## Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel - 2021

### Sommaire

- I. Contexte de la disposition contestée .....4**
- II. Constitutionnalité de la disposition contestée..... 15**

# Table des matières

<b>I.</b>	<b>Contexte de la disposition contestée .....</b>	<b>4</b>
<b>A.</b>	<b>Dispositions contestées .....</b>	<b>4</b>
	<b>1. Livre des procédures fiscales.....</b>	<b>4</b>
	- Article L. 23 C .....	4
	<b>2. Code général des impôts .....</b>	<b>4</b>
	- Article 755 .....	4
<b>B.</b>	<b>Évolution des dispositions contestées .....</b>	<b>5</b>
	<b>1. Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 .....</b>	<b>5</b>
	- Article 8 .....	5
	<b>2. Décret n° 2013-463 du 3 juin 2013 portant incorporation au code général des impôts et au code des douanes de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ces codes.....</b>	<b>6</b>
	- Article 1 .....	6
<b>C.</b>	<b>Autres dispositions .....</b>	<b>6</b>
	<b>1. Livre des procédures fiscales.....</b>	<b>6</b>
	- Article L. 71 .....	6
	<b>2. Code général des impôts .....</b>	<b>7</b>
	- Article 1649 A.....	7
	- Article 1649 AA.....	7
	- Article 1736 .....	8
	- Article 1758 .....	10
	- Article 1766 .....	10
	<b>3. Code général des impôts, annexe 3 .....</b>	<b>10</b>
	- Article 344 A.....	10
	- Article 344 B.....	11
	- Article 344 C.....	11
<b>D.</b>	<b>Application des dispositions contestées et d'autres dispositions .....</b>	<b>12</b>
	<b>1. Jurisprudence judiciaire.....</b>	<b>12</b>
	- Cour de cassation, Chambre commerciale économique et financière, 19 Décembre 2019 – n° 19-15.296 .....	12
	- Cour de cassation, Chambre commerciale économique et financière, 14 Avril 2021 – n° 19-23.230	13
<b>II.</b>	<b>Constitutionnalité de la disposition contestée.....</b>	<b>15</b>
<b>A.</b>	<b>Normes de référence.....</b>	<b>15</b>
	<b>1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 .....</b>	<b>15</b>
	- Article 8 .....	15
	- Article 9 .....	15
	- Article 13 .....	15
<b>B.</b>	<b>Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....</b>	<b>15</b>
	<b>1. Sur la compétence du législateur dans la détermination de l'impôt .....</b>	<b>15</b>
	- Décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014 - Société Praxair SAS [Contribution au service public de l'électricité] .....	15
	- Décision n° 2014-431 QPC du 28 novembre 2014 - Sociétés ING Direct NV et ING Bank NV [Impôts sur les sociétés - agrément ministériel autorisant le report de déficits non encore déduits].....	17

- Décision n° 2014-445 QPC du 29 janvier 2015 - Société Thyssenkrupp Electrical Steel Ugo SAS [Exonération de taxes intérieures de consommation pour les produits énergétiques faisant l'objet d'un double usage].....	17
- Décision n° 2016-537 QPC du 22 avril 2016 - ociété Sofadig Exploitation [Redevable de la taxe générale sur les activités polluantes pour certains échanges avec les départements d'outre-mer].....	18
- Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016 - Loi de finances pour 2017 .....	18
- Décision n° 2016-622 QPC du 30 mars 2017 - Société SNF [Remboursement du versement destiné aux transports] .....	18
<b>2. Sur le principe d'égalité devant les charges publiques .....</b>	<b>19</b>
- Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999 - Loi de finances pour 2000 .....	19
- Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010 - M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l'évasion fiscale] 19	
- Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011 - Mme Danièle B. [Évaluation du train de vie] .....	20
- Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012 - Loi de finances rectificative pour 2012 (III).....	21
- Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013 - Loi de finances rectificative pour 2013 .....	21
- Décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014 - TF1 SA [Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision].....	21
- Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015 - Association française des entreprises privées et autres [Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou des territoires non coopératifs].....	22
- Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015 - Société Nextradio TV [Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés - Seuil d'assujettissement].....	22
- Décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016 - Société Eurofrance [Retenue à la source de l'impôt sur les revenus appliquée aux produits distribués dans un État ou territoire non coopératif] ...	23
- Décision n° 2016-614 QPC du 1er mars 2017 - M. Dominique L. [Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié].....	24
- Décision n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017 - Société EDI-TV [Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision].....	24
- Décision n° 2017-659 QPC du 6 octobre 2017 - Époux N. [Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié II] .....	24
- Décision n° 2017-669 QPC du 27 octobre 2017 - Société EDI-TV [Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision II] .....	25
- Décision n° 2017-679 QPC du 15 décembre 2017 - M. Jean-Philippe C. [Assujettissement du constituant d'un trust à l'impôt de solidarité sur la fortune].....	26
- Décision n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019 - Époux C. [Majoration de 25 % de l'assiette de l'impôt sur le revenu applicable à des revenus de capitaux mobiliers particuliers] .....	26
- Décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020 - Société Casden Banque populaire [Plafonnement de la déductibilité fiscale des frais généraux des entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie].....	27
- Décision n° 2021-921 QPC du 25 juin 2021 - Société M6 Publicité [Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision].....	27
<b>3. Sur la notion de sanction ayant le caractère d'une punition appliquée à la matière fiscale.....</b>	<b>28</b>
- 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 .....	28
- Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010 - M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l'évasion fiscale] 29	
- Décision n° 2010-85 QPC du 13 janvier 2011 - Établissements Darty et Fils [Déséquilibre significatif dans les relations commerciales] .....	29
- Décision n° 2011-132 QPC du 20 mai 2011 - M. Ion C. [Incapacité et interdiction d'exploiter un débit de boissons] .....	30
- Décision n° 2014-385 QPC du 28 mars 2014 - M. Joël M. [Discipline des officiers publics ou ministériels - Interdiction temporaire d'exercer].....	30
- 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].....	31
- Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016 - Loi de finances pour 2017 .....	32
- Décision n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019 - Époux C. [Majoration de 25 % de l'assiette de l'impôt sur le revenu applicable à des revenus de capitaux mobiliers particuliers] .....	32

# I. Contexte de la disposition contestée

## A. Dispositions contestées

### 1. Livre des procédures fiscales

Première partie : Partie législative

Titre II : Le contrôle de l'impôt

Chapitre premier : Le droit de contrôle de l'administration

Section II : Dispositions particulières à certains impôts

II : Dispositions particulières aux droits d'enregistrement, à la taxe de publicité foncière, à l'impôt sur la fortune immobilière et à la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales

D : Contrôle des comptes financiers et des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France

- Article L. 23 C

*Création LOI n°2012-1510 du 29 décembre 2012 - art. 8 (VD)*

Lorsque l'obligation prévue au deuxième alinéa de [l'article 1649 A](#) ou à [l'article 1649 AA du code général des impôts](#) n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l'administration peut demander, indépendamment d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, à la personne physique soumise à cette obligation de fournir dans un délai de soixante jours toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie.

Lorsque la personne a répondu de façon insuffisante aux demandes d'informations ou de justifications, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite.

*Nota : Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, article 8 III : Ces dispositions s'appliquent aux demandes adressées par l'administration à compter du 1er janvier 2013.*

### 2. Code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre IV : Enregistrement, publicité foncière, timbre, impôt sur la fortune, immobilière

Chapitre premier : Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière

Section II : Les tarifs et leur application

VI : Mutations à titre gratuit

A : Champ d'application des droits de mutation à titre gratuit

1 : Présomptions de propriété

- Article 755

*Version en vigueur depuis le 07 juin 2013*

*Modifié par Décret n°2013-463 du 3 juin 2013 - art. 1*

Les avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées dans le cadre de la procédure prévue à [l'article L. 23 C](#) du livre des procédures

fiscales sont réputés constituer, jusqu'à preuve contraire, un patrimoine acquis à titre gratuit assujéti, à la date d'expiration des délais prévus au même article L. 23 C, aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé mentionné au tableau III de [l'article 777](#).

Ces droits sont calculés sur la valeur la plus élevée connue de l'administration des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie au cours des dix années précédant l'envoi de la demande d'informations ou de justifications prévue à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, diminuée de la valeur des avoirs dont l'origine et les modalités d'acquisition ont été justifiées.

## **B. Évolution des dispositions contestées**

### **1. Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012**

#### **- Article 8**

I. — Il est rétabli un article 755 du code général des impôts ainsi rédigé :

« Art. 755.-Les avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales sont réputés constituer, jusqu'à preuve contraire, un patrimoine acquis à titre gratuit assujéti, à la date d'expiration des délais prévus au même article L. 23 C, aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé mentionné au tableau III de l'article 777 du présent code.

« Ces droits sont calculés sur la valeur la plus élevée connue de l'administration des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie au cours des dix années précédant l'envoi de la demande d'informations ou de justifications prévue à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, diminuée de la valeur des avoirs dont l'origine et les modalités d'acquisition ont été justifiées. »

II. — Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

A. — Après l'article L. 10, il est inséré un article L. 10-0 A ainsi rédigé :

« Art. L. 10-0 A.- L'administration peut demander communication auprès de tiers des relevés de compte du contribuable, afin d'examiner l'ensemble de ses relevés de compte sur les années au titre desquelles les obligations déclaratives prévues au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou à [l'article 1649 AA du code général des impôts](#) n'ont pas été respectées, sans que cet examen constitue le début d'une procédure de vérification de comptabilité ou d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle.

« Ces relevés de compte ne peuvent être opposés au contribuable pour l'établissement de l'impôt sur le revenu que dans le cadre d'une procédure mentionnée au premier alinéa du présent article, sauf pour l'application du [dernier alinéa de l'article 1649 A ou du second alinéa de l'article 1649 AA du code général des impôts](#). »

B. — La première phrase du troisième alinéa de l'article L. 16 est complétée par les mots : « , notamment lorsque le total des montants crédités sur ses relevés de compte représente au moins le double de ses revenus déclarés ou excède ces derniers d'au moins 150 000 € ».

C. — Le II de la section 2 du chapitre Ier du titre II de la première partie est complété par un D intitulé : « Contrôle des comptes financiers et des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France » et qui comprend un article L. 23 C ainsi rédigé :

« Art. L. 23 C.-Lorsque l'obligation prévue au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou à [l'article 1649 AA du code général des impôts](#) n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l'administration peut demander, indépendamment d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, à la personne physique soumise à cette obligation de fournir dans un délai de soixante jours toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie.

« Lorsque la personne a répondu de façon insuffisante aux demandes d'informations ou de justifications, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite. »

D. — Au I de la section 5 du même chapitre Ier, il est rétabli un C intitulé : « En cas de défaut de justifications de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger » et qui comprend un article L. 71 ainsi rétabli :

« Art. L. 71.-En l'absence de réponse ou à défaut de réponse suffisante aux demandes d'informations ou de justifications prévues à l'article L. 23 C dans les délais prévus au même article, la personne est taxée d'office dans les conditions prévues à l'article 755 du code général des impôts.

« La décision de mettre en œuvre cette taxation d'office est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret en Conseil d'Etat, qui vise à cet effet la notification prévue à l'article L. 76 du présent livre. »

E. — Le dernier alinéa de l'article L. 180 est supprimé.

F. — Après l'article L. 181, il est inséré un article L. 181-0 A ainsi rédigé :

« Art. L. 181-0 A.- Par exception au premier alinéa de l'article L. 180 et à l'article L. 181, le droit de reprise de l'administration relatif aux impôts et droits qui y sont mentionnés peut s'exercer jusqu'à l'expiration de la dixième année suivant celle du fait générateur de ces impôts ou droits quand ils sont assis sur des biens ou droits mentionnés aux [articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB du code général des impôts](#), sauf si l'exigibilité des impôts ou droits relatifs aux biens ou droits correspondants a été suffisamment révélée dans le document enregistré ou présenté à la formalité.

« Il en est de même pour les redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune mentionnés au 2 du I de l'article 885 W du même code à raison de ces mêmes biens ou droits lorsque les obligations déclaratives prévues aux articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB dudit code n'ont pas été respectées ou que l'exigibilité des droits afférents à ces mêmes biens ou droits n'a pas été suffisamment révélée par la réponse du redevable à la demande de l'administration prévue au a de l'article L. 23 A du présent livre, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures. »

III. — Le I et les A à D du II s'appliquent aux demandes adressées par l'administration à compter du 1er janvier 2013.

IV. — Les E et F du II s'appliquent aux délais de reprise venant à expiration postérieurement à l'entrée en vigueur de la présente loi.

## **2. Décret n° 2013-463 du 3 juin 2013 portant incorporation au code général des impôts et au code des douanes de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ces codes**

### **- Article 1**

Le code général des impôts est modifié et complété comme suit :

[...]

Article 755

A la fin du premier alinéa, les mots : « du présent code » sont supprimés.

[...]

## **C. Autres dispositions**

### **1. Livre des procédures fiscales**

**Première partie : Partie législative**

**Titre II : Le contrôle de l'impôt**

**Chapitre premier : Le droit de contrôle de l'administration**

**Section V : Procédures d'imposition d'office**

**I : Taxation d'office**

**C : En cas de défaut de justifications de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger**

### **- Article L. 71**

*Version en vigueur depuis le 07 juin 2013*

*Modifié par Décret n°2013-464 du 3 juin 2013 - art. 1*

En l'absence de réponse ou à défaut de réponse suffisante aux demandes d'informations ou de justifications prévues à l'article L. 23 C dans les délais prévus au même article, la personne est taxée d'office dans les conditions prévues à l'article 755 du code général des impôts.

La décision de mettre en œuvre cette taxation d'office est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret en Conseil d'Etat, qui vise à cet effet la notification prévue à l'article L. 76.

## 2. Code général des impôts

**Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt**

**Troisième partie : Dispositions communes aux première et deuxième parties**

**Titre premier : Assiette et contrôle de l'impôt**

**Chapitre premier : Obligations des contribuables**

**OI : Déclarations relatives aux comptes financiers, aux contrats d'assurance-vie, aux trusts et aux dispositifs transfrontières**

### - **Article 1649 A**

*Version en vigueur depuis le 14 février 2020*

*Modifié par Ordonnance n°2020-115 du 12 février 2020 - art. 13*

Les administrations publiques, les établissements ou organismes soumis au contrôle de l'autorité administrative, les établissements bénéficiant des dispositions des articles L. 511-22 et L. 511-23 du code monétaire et financier pour leurs opérations avec des résidents français et toutes personnes qui reçoivent habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou fonds doivent déclarer à l'administration des impôts l'ouverture et la clôture des comptes de toute nature ainsi que la location de coffres forts (1).

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, détenus, utilisés ou clos à l'étranger. Les modalités d'application du présent alinéa sont fixées par décret (2).

Les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes non déclarés dans les conditions prévues au deuxième alinéa constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables.

*(1) Voir les articles 164 FB à 164 FF de l'annexe IV.*

*(2) Voir les articles 344 A et 344 B de l'annexe III.*

*Nota : Conformément au IV de l'article 18 de l'ordonnance n° 2020-115 du 12 février 2020, pour les comptes qui, à la date d'entrée en vigueur de l'ordonnance précitée, ont déjà fait l'objet de la déclaration prévue au premier alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts, les établissements procèdent à l'ajout des données prévues à ce même article, dans sa rédaction résultant du 1° de l'article 13 de ladite ordonnance, au plus tard le 31 décembre 2024.*

### - **Article 1649 AA**

*Version en vigueur depuis le 01 janvier 2016*

*Modifié par LOI n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 - art. 10 (V)*

Lorsque des contrats de capitalisation ou des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance vie, sont souscrits auprès d'organismes mentionnés au I de l'article 1649 ter qui sont établis hors de France, les souscripteurs sont tenus de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus, les références des contrats ou placements concernés, la date d'effet et la durée de ces contrats ou placements, les opérations de remboursement et de versement des primes effectuées au cours de l'année précédente et, le cas échéant, la valeur de rachat ou le montant du capital garanti, y compris sous forme de rente, au 1er janvier de l'année de la déclaration. Les modalités d'application du présent alinéa sont fixées par décret (1).

Les versements faits à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de contrats non déclarés dans les conditions prévues au premier alinéa constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables.

*1) Voir l'article 344 C de l'annexe III.*

*Nota : Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 article 10 II : Les présentes dispositions s'appliquent à compter du 1er janvier 2016. Les contrats souscrits avant cette date et non dénoués à cette même date doivent être déclarés conformément aux I et III au plus tard le 15 juin 2016. Le II leur est applicable à compter du 1er janvier 2016.*

## **Livre II : Recouvrement de l'impôt**

### **Chapitre II : Pénalités**

#### **Section I : Dispositions communes**

##### **B : Sanctions fiscales**

##### **5 : Infractions commises par les tiers déclarants**

###### **- Article 1736**

*Version en vigueur depuis le 01 janvier 2020*

*Modifié par LOI n°2018-1317 du 28 décembre 2018 - art. 41 (V)*

*Modifié par LOI n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 - art. 2 (V)*

I. – 1. Entraîne l'application d'une amende égale à 50 % des sommes non déclarées le fait de ne pas se conformer aux obligations prévues à l'article 240 et au 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B. L'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission, soit spontanément, soit à la première demande de l'administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite.

La personne tenue d'effectuer une déclaration en application de l'article 240 peut régulariser les déclarations des trois années précédentes sans encourir l'application de l'amende prévue au premier alinéa du présent 1 lorsque les conditions suivantes sont réunies : elle présente une demande de régularisation pour la première fois et est en mesure de justifier, notamment par une attestation des bénéficiaires, que les rémunérations non déclarées ont été comprises dans les propres déclarations de ces derniers déposées dans les délais légaux, à condition que le service puisse être en mesure de vérifier l'exactitude des justifications produites. Cette demande de régularisation peut avoir lieu au cours du contrôle fiscal de la personne soumise à l'obligation déclarative. (1)

2. L'amende fiscale prévue au 1 est plafonnée à 750 € par déclaration lorsque des revenus distribués sont déclarés à tort comme non éligibles à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article 158. Les personnes soumises aux obligations prévues à l'article 242 ter et à l'article 242 ter B, autres que les sociétés distributrices, sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués payés au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % mentionné au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à celle qui a été déclarée ou communiquée par les sociétés distributrices en application de l'article 243 bis.

Les personnes soumises aux obligations de l'article 242 ter et de l'article 242 ter B sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués ou répartis par des organismes ou sociétés mentionnés au 4° du 3 de l'article 158, au regard de leur éligibilité à l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à la ventilation effectuée par ces organismes ou sociétés en application du sixième alinéa dudit 4°. Cette disposition ne concerne pas les dépositaires des actifs des organismes ou sociétés correspondants.

3. L'organisme ou l'entité ou, à défaut de personnalité morale, son gérant ou représentant au regard des tiers, qui mentionne sur les documents prévus au neuvième alinéa du 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B des informations qui conduisent à tort à ne pas considérer les revenus réalisés lors des cessions, remboursements ou rachats de leurs parts ou actions comme des intérêts au sens du huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter est passible d'une amende fiscale annuelle de 25 000 €.

4. Par dérogation au 1, l'absence d'individualisation des sommes prévues à l'article 242 ter B ainsi que l'insuffisance de déclaration des sommes en cause sont sanctionnées par une amende fiscale de 150 € par information omise ou erronée, dans la limite de 500 € par déclaration. Cette amende n'est pas applicable pour les infractions commises sur la base des informations fournies à l'établissement payeur dans les conditions prévues à l'article 242 ter B.

5. Le dépôt hors délai de la déclaration mentionnée au I de l'article 1649 AC est sanctionné par une amende fiscale de 200 € par compte à déclarer.

###### **II. – (Disjoint)**

III. – Entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées le non-respect des obligations prévues par les articles 88, s'agissant des seules rentes viagères à titre onéreux, 241, s'agissant des droits d'auteur

imposés suivant les règles applicables aux bénéficiaires non commerciaux et des droits d'inventeur, et par les 2° et 3° de l'article 242 bis.

IV. – 1. Les infractions au premier alinéa de l'article 1649 A sont passibles d'une amende de 1 500 € par ouverture ou clôture de compte non déclarée.

Sauf cas de force majeure, les omissions de déclaration de modification de compte et les inexactitudes ou omissions constatées dans les déclarations mentionnées au même premier alinéa entraînent l'application d'une amende de 150 € par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables aux informations devant être produites simultanément puisse être supérieur à 10 000 €.

2. 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 1 500 € par compte ou avance non déclaré. Toutefois, pour l'infraction aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A, ce montant est porté à 10 000 € par compte non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un Etat ou un territoire qui n'a pas 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.

(Alinéa sans objet).

IV bis. – Les infractions à l'article 1649 AB sont passibles d'une amende de 20 000 €.

V. – Les infractions à l'article 1649 A ter font l'objet d'une amende de 100 € par sillon-kilomètre non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €.

VI. – Les infractions mentionnées à l'article 1649 A quater font l'objet d'une amende de 1 000 € par transformateur non déclaré et qui ne peut excéder 10 000 €.

VI bis. – Les infractions à l'article 1649 ter sont passibles d'une amende de 1 500 € par absence de dépôt de déclaration et, dans la limite de 10 000 € par déclaration, de 150 € par omission ou inexactitude déclarative.

VII. – 1. En cas de manquement à ses obligations déclaratives mentionnées au IX de l'article 235 ter ZD, le dépositaire central acquitte une amende de 20 000 € pour absence de dépôt de la déclaration et, dans la limite de 20 000 € par déclaration, de 150 € par omission ou inexactitude déclarative.

2. En cas de manquement à son obligation de mise à disposition de l'administration des informations mentionnées au X du même article 235 ter ZD, le dépositaire central acquitte une amende de 20 000 €.

VIII. – Le défaut de production, sur demande de l'administration, de l'attestation mentionnée à l'article 242 quater par les personnes qui assurent le paiement des revenus mentionnés au premier alinéa du 1 du I de l'article 117 quater et au premier alinéa du I de l'article 125 A entraîne l'application d'une amende de 150 €.

IX. – Les infractions à l'article 242 ter E sont passibles d'une amende de 100 € par profit ou par perte non déclaré et qui ne peut excéder 50 000 € par déclaration. L'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission soit spontanément, soit à la première demande de l'administration avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite.

X. – Les infractions à l'article 1649 bis C sont passibles d'une amende de 750 € par compte non déclaré ou de 125 € par omission ou inexactitude, dans la limite de 10 000 € par déclaration.

Les montants de 750 € et 125 € mentionnés au premier alinéa du présent X sont respectivement portés à 1 500 € et 250 € lorsque la valeur vénale des comptes d'actifs numériques ouverts, détenus, utilisés ou clos auprès d'entreprises, personnes morales, institutions ou organismes établis à l'étranger est supérieure à 50 000 € à un moment quelconque de l'année concernée par l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 bis C.

*Nota : (1) Conformément à l'article 74 de la loi n°2018-727 du 10 août 2018, ces dispositions font l'objet d'une évaluation comptable et financière établie par la Cour des comptes et transmise au Parlement, deux ans après leur entrée en vigueur.*

*Conformément à l'article 41 II B de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, ces dispositions s'appliquent aux déclarations devant être déposées à compter du 1er janvier 2020.*

## **Section II : Dispositions particulières**

### **A : Impôts directs et taxes assimilées**

#### **1 : Majorations de droits**

- **Article 1758**

*Version en vigueur depuis le 16 mars 2012*

*Modifié par LOI n°2012-354 du 14 mars 2012 - art. 14 (V)*

En cas d'application des dispositions prévues au troisième alinéa de l'article 1649 A, au second alinéa de l'article 1649 AA et au deuxième alinéa de l'article 1649 quater A, le montant des droits est assorti d'une majoration de 40 %.

Dans les cas où la méconnaissance des obligations énoncées à l'article 1649 quater A est punie de la sanction prévue au I de l'article L. 152-4 du code monétaire et financier, la majoration prévue au premier alinéa n'est pas mise en œuvre.

En cas d'application des dispositions du septième alinéa du I de l'article 238 bis-0 I, le montant des droits éludés est assorti de la majoration prévue au premier alinéa.

En cas d'application des dispositions prévues à l'article 1649 quater-0 B bis, le montant des droits est assorti d'une majoration de 80 %.

*Nota : Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 article 14 IV : Les présentes dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2012*

#### **2 : Amendes fiscales**

- **Article 1766**

*Version en vigueur depuis le 01 janvier 2017*

*Modifié par LOI n°2016-1918 du 29 décembre 2016 - art. 110 (V)*

Les infractions aux dispositions du premier alinéa de l'article 1649 AA sont passibles d'une amende de 1 500 € par contrat non déclaré. Ce montant est porté à 10 000 € par contrat non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un Etat ou territoire qui n'a pas 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.

*Nota : Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 article 14 IV : Les présentes dispositions s'appliquent aux déclarations devant être souscrites à compter du 1er janvier 2013.*

*Conformément au V de l'article 110 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, les dispositions du présent article, dans leur rédaction issue du III du même article de la même loi, s'appliquent aux déclarations devant être souscrites à compter de l'entrée en vigueur de ladite loi.*

## **3. Code général des impôts, annexe 3**

### **Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt**

#### **Troisième partie : Dispositions communes aux première et deuxième parties**

##### **Titre premier : Assiette et contrôle de l'impôt**

##### **Chapitre premier : Obligations des contribuables**

##### **OI : Déclarations des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger**

- **Article 344 A**

*Version en vigueur depuis le 14 février 2020*

*Modifié par Décret n°2020-118 du 12 février 2020 - art. 15*

I. - 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 fonds.

II. - 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.

Les associations et sociétés n'ayant pas la forme commerciale joignent leur déclaration de compte à la déclaration annuelle de leur revenu ou de leur résultat.

III. - La déclaration de compte mentionnée au II porte sur le ou les comptes ouverts, détenus, utilisés ou clos, au cours de l'année ou de l'exercice par le déclarant, l'un des membres de son foyer fiscal ou une personne rattachée à ce foyer.

Un compte est réputé être détenu par l'une des personnes visées au premier alinéa dès lors que celle-ci en est titulaire, co-titulaire, bénéficiaire économique ou ayant droit économique.

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.

### - **Article 344 B**

*Modifié par Décret n°2019-559 du 6 juin 2019 - art. 3*

I. – La déclaration de compte visée à l'article 344 A mentionne :

- la désignation et l'adresse de la personne dépositaire ou gestionnaire auprès de laquelle le compte est ouvert ;
- la désignation du compte : numéro, nature, usage et type du compte ;
- la date d'ouverture et/ ou de clôture du compte au cours de la période au titre de laquelle la déclaration est effectuée ;
- les éléments d'identification du déclarant. Ce dernier précise les éléments d'identification du titulaire du compte, lorsqu'il agit en qualité de bénéficiaire d'une procuration dans les conditions visées au troisième alinéa du III de l'article 344 A de représentant d'un tel bénéficiaire ou du titulaire du compte. Lorsque le déclarant agit en tant que représentant du bénéficiaire de la procuration, il indique également les éléments d'identification de ce dernier.

II. – Les éléments d'identification prévus au I sont, pour chaque compte, les suivants :

1. Pour les personnes physiques :

- a) Les noms, prénoms, date et lieu de naissance et adresse lorsqu'elles agissent en qualité de particulier ou comme représentant du titulaire du compte ou du bénéficiaire d'une procuration dans les conditions visées au troisième alinéa du III de l'article 344 A ;
- b) Lorsqu'elles agissent en qualité d'exploitant d'une activité donnant lieu à une déclaration spécifique de résultats, elles précisent, en sus des éléments visés au a, l'adresse du lieu d'activité et, s'il y a lieu, le numéro SIRET et l'appellation sous laquelle est exercée l'activité.

2. Pour les personnes morales : leur dénomination ou raison sociale, leur forme juridique, leur numéro SIRET et l'adresse de leur siège social ou de leur principal établissement.

La déclaration de compte comporte également l'adresse du ou des titulaires ainsi que l'adresse du ou des bénéficiaires d'une procuration qui a été communiquée au dépositaire ou gestionnaire du compte étranger lorsque cette adresse diffère de celle qui doit être indiquée en application des dispositions précédentes.

*Nota : Modification effectuée en conséquence des articles 1er-1° et 3 du décret n° 2018-1267 du 26 décembre 2018.*

### - **Article 344 C**

*Modifié par Décret n°2021-184 du 18 février 2021 - art. 1*

I. – Les contribuables doivent joindre à la déclaration prévue au 1 de l'article 170 du code général des impôts une déclaration spéciale mentionnant le ou les contrats de capitalisation ou placements de même nature, notamment

les contrats d'assurance vie, qu'ils ont souscrits auprès des organismes mentionnés à l'article 1649 AA du code général des impôts.

II. – La déclaration spéciale mentionnée au I porte sur le ou les contrats de capitalisation ou placements de même nature, notamment les contrats d'assurance vie, souscrits hors de France par le déclarant ou une personne à charge du déclarant, au sens des articles 196 à 196 B du code général des impôts.

III. – Cette déclaration doit indiquer pour chaque contrat ou placement :

- a) L'identification du souscripteur : nom, prénom, adresse, date et lieu de naissance ;
- b) L'adresse du siège de l'organisme d'assurance ou assimilé et, le cas échéant, de la succursale qui accorde la couverture ;
- c) La désignation du contrat ou placement, ses références et la nature des risques garantis ;
- d) Le moment à partir duquel le risque est garanti et la durée de cette garantie ;
- e) Les dates d'effet des avenants survenus au cours de l'année concernée ;
- f) La date d'effet et le montant de chaque opération de dénouement total ou partiel effectuée au cours de l'année concernée ;
- g) Le montant total des opérations de versement des primes effectuées au cours de l'année concernée ;
- h) Le cas échéant, la valeur de rachat ou le montant du capital garanti, y compris sous forme de rente, au 1er janvier de l'année de la déclaration.

## **D. Application des dispositions contestées et d'autres dispositions**

### **1. Jurisprudence judiciaire**

- **Cour de cassation, Chambre commerciale économique et financière, 19 Décembre 2019 – n° 19-15.296**

2. L'article L. 23 C du livre des procédures fiscales énonce : « Lorsque l'obligation prévue au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou à l'article 1649 AA du code général des impôts n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l'administration peut demander, indépendamment d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, à la personne physique soumise à cette obligation de fournir dans un délai de soixante jours toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie.

Lorsque la personne a répondu de façon insuffisante aux demandes d'informations ou de justifications, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite. »

3. L'article L. 71 du livre des procédures fiscales énonce : « En l'absence de réponse ou à défaut de réponse suffisante aux demandes d'informations ou de justifications prévues à l'article L. 23 C dans les délais prévus au même article, la personne est taxée d'office dans les conditions prévues à l'article 755 du code général des impôts.

La décision de mettre en œuvre cette taxation d'office est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret en Conseil d'Etat, qui vise à cet effet la notification prévue à l'article L. 76. »

4. L'article 755 du code général des impôts énonce : « Les avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales sont réputés constituer, jusqu'à preuve contraire, un patrimoine acquis à titre gratuit assujéti, à la date d'expiration des délais prévus au même article L. 23 C, aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé mentionné au tableau III de l'article 777.

Ces droits sont calculés sur la valeur la plus élevée connue de l'administration des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie au cours des dix années précédant l'envoi de la demande d'informations ou de justifications prévue à l'article L. 23 C du livre des procédures fiscales, diminuée de la valeur des avoirs dont l'origine et les modalités d'acquisition ont été justifiées. »

5. Les dispositions concernées sont applicables au présent litige, lequel porte sur la contestation par M. L. des droits de mutation à titre gratuit mis à sa charge par l'administration fiscale à la suite de la mise en évidence d'avoirs détenus par ce dernier sur des comptes bancaires ouverts à l'étranger.

6. Les dispositions contestées n'ont pas été déclarées conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel.

7. Les questions posées ne portent pas sur l'interprétation d'une disposition constitutionnelle dont le Conseil constitutionnel n'aurait pas encore eu l'occasion de faire application. Elle ne sont, par conséquent, pas nouvelles.

8. Les trois premières questions posées ne présentent pas un caractère sérieux en ce que les dispositions critiquées, qui prévoient que, dans l'hypothèse où un contribuable n'a pas répondu aux demandes d'information de l'administration fiscale quant à l'origine d'avoirs figurant sur un compte étranger, ces avoirs sont réputés constituer un patrimoine acquis à titre gratuit et, comme tels, taxés au taux de droit commun le plus élevé du barème des droits de mutation à titre gratuit fixé par l'article 777 du code général des impôts et non par application d'un taux particulier visant à sanctionner une fraude, ne visent qu'à établir l'assiette d'une imposition et ne peuvent être qualifiées de sanction ayant un caractère punitif.

9. La quatrième question ne présente pas, non plus, un caractère sérieux en ce que les dispositions contestées, qui visent à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, objectif à valeur constitutionnelle, n'établissent aucune discrimination entre les détenteurs d'avoirs fiscaux à l'étranger, qui sont placés dans une situation identique.

De plus, ces dispositions n'interdisent pas au contribuable, au cours de la procédure fiscale, de justifier de l'origine des avoirs détenus sur ses comptes bancaires étrangers et, ainsi, de combattre la présomption simple de l'origine des fonds retenue par l'administration fiscale.

10. En conséquence, il n'y a pas lieu de renvoyer les questions au Conseil constitutionnel.

- **Cour de cassation, Chambre commerciale économique et financière, 14 Avril 2021 – n° 19-23.230**

#### QUATRIEME MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir débouté Monsieur B. de sa demande tendant à voir ordonner la décharge des droits de mutation à titre gratuit d'un montant de 2.196.324 euros mis à sa charge au titre de l'année 2013 ;

AUX MOTIFS QUE, sur le principe de non-rétroactivité des sanctions, Monsieur B. fait valoir que, pour le caractère de punition d'une mesure, il convient d'examiner si le législateur a poursuivi une finalité répressive et si la mesure particulière s'analyse au fond comme une sanction ; que le fait que le mécanisme en question se présente techniquement sous la forme d'une imposition ne fait pas en soi obstacle à ce que le juge retienne la qualification de sanction ; que si les droits de donation sont en principe une imposition et n'ont pas la qualité de pénalités, ceux prévus par l'article 755 du code général des impôts à la suite de la procédure prévue par les articles L 23 C et L 71 du Livre des procédures fiscales présentent des particularités propres à une sanction, puisque le taux et l'assiette des droits en question sont les plus élevés en ce qu'un taux de 60 % s'applique et que l'assiette des droits correspond à la valeur la plus élevée des avoirs sur les dix dernières années précédant l'envoi de la demande d'informations et de justifications et qu'ils ne s'appliquent qu'au contribuable ayant refusé de donner des renseignements sur l'origine et les modalités d'acquisition des fonds sur un compte ouvert à l'étranger, et non sur un compte français ; qu'en édictant cette présomption, le législateur a entendu réprimer le manquement à l'obligation de déclarer ses comptes bancaires à l'étranger, mais aussi sanctionner les contribuables qui refusent de collaborer avec l'administration en donnant des informations insuffisamment précises sur les avoirs étrangers ; qu'il fait valoir que le principe de non-rétroactivité interdit à l'administration d'appliquer les dispositions combinées des articles L 23 C du Livre des procédures fiscales et 755 du Code général des impôts à des faits qui seraient intervenus avant sa date d'entrée en vigueur et qu'il est bien fondé à soutenir que la procédure prévue par l'article L 23 C du Livre des procédures fiscales diligentée à son encontre est irrégulière et contraire à l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme ; que l'administration fiscale expose que les articles L. 23 C du Livre des procédures fiscales et 755 du Code général des impôts sont issus de l'article 8 de la loi n 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 et applicables aux demandes de justifications de l'origine des avoirs adressées par le service à compter du 1er janvier 2013 ; qu'en l'espèce, le fait générateur de l'impôt est constitué par l'absence de réponse ou le défaut de réponse du contribuable à la date d'expiration des délais prévus à l'article L. 23 C précité ; que dès lors, le législateur n'a pas conféré d'effet rétroactif à ces dispositions, en vigueur le 1er janvier 2013 ; qu'elle ajoute que le législateur, disposant pour l'avenir, peut, sans porter atteinte à des situations juridiques acquises, établir une imposition, qui sans être rétroactive, repose sur une assiette dont les éléments sont constitués antérieurement à son fait générateur et à la publication de la loi qui l'institue ; qu'elle fait valoir que ces dispositions ne visent pas à réprimer le défaut de déclaration des comptes à l'étranger, mais permet à l'administration fiscale de taxer aux droits de mutation à titre gratuit les avoirs dissimulés à l'étranger dont le contribuable ne justifie pas de l'origine et des modalités d'acquisition à l'issue du questionnement prévu par cet article ; que si la mise en oeuvre de ce questionnement est subordonnée au non-respect par le contribuable de l'obligation de déclarer les références de ses comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger prévue à l'article 1649

A du Code général des impôts, les dispositions de l'article L. 23 C ne constituent pas pour autant une sanction de cette défaillance déclarative qui est réprimée par d'autres dispositions (article 1736, IV, du Code général des impôts) ; que dès lors, la procédure prévue à l'article L. 23 C du Livre des procédures fiscales est destinée à asseoir et liquider un impôt ; qu'elle rappelle que cette procédure s'inscrit dans le cadre d'un objectif de lutte contre la fraude fiscale qui est un objectif d'intérêt général et reconnu de valeur constitutionnelle par le Conseil Constitutionnel et qu'elle n'a pas le caractère d'une punition ;

ET AUX MOTIFS QUE, ceci étant exposé, les dispositions des articles L 23 C du Livre des procédures fiscales et 755 du Code général des impôts sont destinées à permettre l'établissement de l'assiette de l'impôt et la fixation d'un taux d'imposition, en l'absence d'information donnée par Monsieur B. sur la nature et la provenance des avoirs non déclarés ; que ces dispositions ne constituent pas l'application d'une sanction ;

ALORS QUE nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international, de même qu'il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise ; que les articles 1649 A et 755 du Code général des impôts, l'article 334 A de l'annexe III dudit code et les articles L.71 et L.23 C du Livre des procédures fiscales, issus de la loi n2012-1510 du 29 décembre 2012, permettent d'infliger aux contribuables ayant fourni des renseignements insuffisants ou s'étant abstenus de répondre à une demande d'informations, quant à l'origine et aux modalités d'acquisition d'avoirs figurant sur des comptes bancaires détenus à l'étranger, une sanction accrue, consistant à les imposer, à raison des avoirs figurant sur les comptes litigieux, au cours des dix années précédant l'envoi de la demande de justifications, et ce au taux des droits les plus élevés, en fixant l'assiette des droits à la valeur la plus élevée des avoirs sur les dix dernières années précédant l'envoi de la demande d'informations ; qu'en faisant application de ces dispositions au titre d'une période antérieure à leur entrée en vigueur, la Cour d'appel a violé les dispositions précitées et l'article 7 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

## II. Constitutionnalité de la disposition contestée

### A. Normes de référence

#### 1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

- Article 8

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.

- Article 9

Tout homme étant présumé innocent jusqu'à ce qu'il ait été déclaré coupable, s'il est jugé indispensable de l'arrêter, toute rigueur qui ne serait pas nécessaire pour s'assurer de sa personne doit être sévèrement réprimée par la loi.

- Article 13

Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

### B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

#### 1. Sur la compétence du législateur dans la détermination de l'impôt

- Décision n° 2014-419 QPC du 8 octobre 2014 - Société Praxair SAS [Contribution au service public de l'électricité]

. En ce qui concerne les griefs tirés de l'incompétence négative :

7. Considérant que, selon la société requérante, en ne précisant pas les modalités de détermination du taux de la contribution au service public de l'électricité, le législateur aurait méconnu l'étendue de sa compétence, dans des conditions portant atteinte au droit de propriété ; que, selon la société requérante et les sociétés intervenantes, en ne précisant pas les règles relatives au recouvrement et au contentieux de cette contribution, le législateur aurait méconnu l'étendue de sa compétence dans des conditions portant atteinte au droit de propriété, au droit à un recours juridictionnel effectif et au principe du consentement à l'impôt ;

8. Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article 61-1 de la Constitution : « Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé » ; que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit ;

9. Considérant qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... » ; qu'il s'ensuit que, lorsqu'il définit une imposition, le législateur doit déterminer ses modalités de recouvrement, lesquelles comprennent les règles régissant le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions applicables à cette imposition ;

10. Considérant, en premier lieu, que la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance par le législateur de sa compétence en matière de règles concernant le taux de la contribution au service public de l'électricité doit être écarté ;

11. Considérant, en second lieu, que la méconnaissance, par le législateur, de l'étendue de sa compétence dans la détermination des modalités de recouvrement d'une imposition n'affecte pas par elle-même le droit de propriété ; qu'en revanche, elle affecte par elle-même le droit à un recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

12. Considérant, d'une part, que, selon le quatorzième alinéa du paragraphe I de l'article 5 de la loi du 10 février 2000, pour les consommateurs finals alimentés par l'intermédiaire du réseau public de transport ou de distribution, la contribution au service public de l'électricité est recouvrée soit par l'opérateur en charge de la gestion du réseau soit par l'organisme en charge de la fourniture d'électricité « sous la forme d'un prélèvement additionnel aux tarifs d'utilisation des réseaux » ou « aux tarifs réglementés de vente d'électricité », selon que les consommateurs sont ou non éligibles et qu'ils exercent ou non leur droit à l'éligibilité ; que le montant de la contribution au service public de l'électricité est liquidé par l'opérateur ou l'organisme susmentionnés en fonction de la quantité d'électricité livrée au contributeur qui l'acquitte lors du règlement de sa facture d'électricité ou d'utilisation des réseaux ;

13. Considérant que, selon le quinzième alinéa, les producteurs d'électricité produisant pour leur propre usage et les consommateurs finals qui ne sont pas alimentés par l'intermédiaire du réseau public de transport ou de distribution acquittent spontanément leur contribution avant la fin du mois qui suit chaque semestre civil ; qu'à cet effet, ils adressent à la Commission de régulation de l'énergie et à la Caisse des dépôts et consignations une déclaration indiquant la quantité d'électricité consommée au cours du semestre civil correspondant ; qu'ils procèdent dans le même délai au versement, auprès de la Caisse des dépôts et consignations, des contributions dues au profit des opérateurs qui supportent les charges de service public ; qu'en cas d'inobservation de ces obligations, la Commission de régulation de l'énergie procède, après avoir mis l'intéressé en mesure de présenter ses observations, à la liquidation des contributions dues ; qu'elle émet, le cas échéant, un état exécutoire ;

14. Considérant que, selon le dix-huitième alinéa, « en cas de défaut ou d'insuffisance de paiement de la contribution dans un délai de deux mois à compter de la date à laquelle elle est due, la Commission de régulation de l'énergie adresse une lettre de rappel assortie d'une pénalité de retard dont le taux est fixé à 10 % du montant de la contribution due » ;

15. Considérant qu'il résulte de l'ensemble de ces dispositions que le législateur a prévu des règles de recouvrement de la contribution au service public de l'électricité distinctes en fonction des catégories de contributeurs et des modalités de fourniture de l'électricité consommée ; que, d'une part, pour les consommateurs finals alimentés par l'intermédiaire du réseau public de transport ou de distribution qui acquittent leur contribution lors du règlement de leur facture d'électricité ou d'utilisation des réseaux, le législateur n'autorise ni le gestionnaire du réseau ni le fournisseur d'électricité à émettre un état exécutoire ; que, d'autre part, pour les producteurs d'électricité produisant pour leur propre usage et les consommateurs finals non alimentés par l'intermédiaire du réseau public de transport ou de distribution, la Commission de régulation de l'énergie est seule compétente pour recouvrer la contribution et, le cas échéant, émettre un état exécutoire ; qu'en outre, dans l'un et l'autre cas, la Commission de régulation de l'énergie est seule compétente pour adresser une lettre de rappel assortie de pénalités de retard lorsqu'elle constate un défaut ou une insuffisance de paiement ; que, par suite, le législateur a suffisamment défini les règles régissant le recouvrement de la contribution au service public de l'électricité ;

16. Considérant, d'autre part, qu'il résulte de la jurisprudence constante du Tribunal des conflits que le contentieux des impositions qui ne sont ni des contributions indirectes ni des impôts directs est compris dans le contentieux général des actes et des opérations de puissance publique relevant de la juridiction administrative ; qu'il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État que le contentieux de la contribution au service public de l'électricité relève, à ce titre, de la compétence de la juridiction administrative ; que, par suite, doivent être écartés, en tout état de cause, les griefs tirés de ce qu'en ne désignant pas la juridiction compétente pour connaître du contentieux de cette imposition, le législateur aurait méconnu l'étendue de sa compétence ; que, par suite, il a suffisamment défini les règles régissant le contentieux de la contribution au service public de l'électricité ;

17. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les griefs tirés de l'incompétence négative doivent être écartés ;

- **Décision n° 2014-431 QPC du 28 novembre 2014 - Sociétés ING Direct NV et ING Bank NV [Impôts sur les sociétés - agrément ministériel autorisant le report de déficits non encore déduits]**

6. Considérant, d'une part, que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit ;
7. Considérant qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... » ;
8. Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;
9. Considérant que le pouvoir donné par la loi à l'administration de fixer, contribuable par contribuable, les modalités de détermination de l'assiette d'une imposition méconnaît la compétence du législateur dans des conditions qui affectent, par elles-mêmes, le principe d'égalité devant les charges publiques ;
10. Considérant que les dispositions contestées sont relatives aux modalités de détermination de l'assiette de l'imposition des bénéfices des sociétés dans le cadre d'opérations de restructuration ; qu'elles permettent, sous réserve de l'obtention d'un agrément délivré par le ministre de l'économie et des finances, de reporter les déficits antérieurs non encore déduits soit par les sociétés apporteurs, soit par les sociétés bénéficiaires des apports sur les bénéfices ultérieurs de ces dernières ;
11. Considérant que les dispositions contestées ne sauraient, sans priver de garanties légales les exigences qui résultent de l'article 13 de la Déclaration de 1789, être interprétées comme permettant à l'administration de refuser cet agrément pour un autre motif que celui tiré de ce que l'opération de restructuration en cause ne satisfait pas aux conditions fixées par la loi ; que, sous cette réserve, le législateur n'a pas méconnu l'étendue de sa compétence en adoptant les dispositions contestées ;

- **Décision n° 2014-445 QPC du 29 janvier 2015 - Société Thyssenkrupp Electrical Steel Ugo SAS [Exonération de taxes intérieures de consommation pour les produits énergétiques faisant l'objet d'un double usage]**

4. Considérant que, selon la société requérante, en renvoyant à un décret le soin de préciser les produits énergétiques faisant l'objet d'un « double usage » qui ouvrent droit à une exonération des taxes intérieures de consommation sur le fondement de l'article 265 C du code des douanes et en ne précisant pas les critères donnant lieu à la qualification de produit faisant l'objet d'un « double usage », le législateur a méconnu l'étendue de sa compétence dans des conditions portant atteinte au droit de propriété, à la liberté d'entreprendre, au principe d'égalité devant l'impôt et à l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi ;
5. Considérant que la question prioritaire de constitutionnalité porte sur les dispositions du 2 ° du paragraphe I et du paragraphe II de l'article 265 C du code des douanes ;
6. Considérant que la qualification de produit faisant l'objet d'un « double usage » au sens des dispositions du 2 ° du paragraphe I de l'article 265 C du code des douanes, dans ses versions issues des lois du 26 décembre 2007 et du 7 décembre 2010, ouvre droit à exonération de la taxe intérieure de consommation instituée à l'article 265 du même code ; qu'en vertu des dispositions du 2 ° du 4 de l'article 266 quinquies et du b) du 1 ° du 4 de l'article 266 quinquies B de ce code, elle ouvre également droit à exonération de la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel et de la taxe intérieure de consommation sur le charbon ;
7. Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article 61-1 de la Constitution : « Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé » ; que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit ;
8. Considérant qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... » ;

9. Considérant que la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit ; qu'il s'ensuit que doit être écarté le grief tiré de ce que le législateur aurait méconnu l'étendue de sa compétence en renvoyant au décret le soin de fixer des règles relatives à l'assiette des taxes intérieures de consommation dont un contribuable peut être exonéré lorsqu'un produit énergétique fait l'objet d'un « double usage » au sens du 2<sup>o</sup> du paragraphe I de l'article 265 C du code des douanes ;

- **Décision n° 2016-537 QPC du 22 avril 2016 - ociété Sofadig Exploitation [Redevable de la taxe générale sur les activités polluantes pour certains échanges avec les départements d'outre-mer]**

10. Considérant que la société requérante soutient que la disposition contestée est entachée d'incompétence négative dans des conditions affectant le principe d'égalité et méconnaît l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi dès lors qu'elle ne permet pas, du fait de son imprécision, de déterminer le redevable de la taxe générale sur les activités polluantes, lorsque l'auteur de la première livraison est exonéré ;

11. Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article 61-1 de la Constitution : « Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé » ; que la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit ;

12. Considérant qu'aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... » ;

13. Considérant que la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination de l'assiette ou du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit ; que, par suite, le grief tiré de la méconnaissance par le législateur de sa compétence en matière de règles concernant l'assiette de la taxe générale sur les activités polluantes doit être écarté ;

- **Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016 - Loi de finances pour 2017**

80. L'article 78 insère, dans le code général des impôts, un article 209 C qui prévoit la soumission à l'impôt sur les sociétés des bénéfices réalisés en France par une personne morale établie hors de France.

81. Les sénateurs requérants reprochent à l'article 78 de la loi déferée d'être entaché d'incompétence négative et de méconnaître l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi.

82. Le paragraphe VI de l'article 209 C du code général des impôts prévoit : « Les dispositions du présent article s'appliquent dans le cadre d'une vérification de comptabilité, sur décision de l'administration d'opposer au contribuable la présomption prévue au présent article ». Ces dispositions confèrent à l'administration le pouvoir de choisir, parmi les contribuables entrant dans le champ d'application de l'article 209 C, ceux qui seront effectivement soumis à l'impôt. Si le législateur dispose de la faculté de modifier le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, afin d'imposer les bénéfices réalisés en France par des entreprises établies hors du territoire national, il ne pouvait, sans méconnaître l'étendue de sa compétence, subordonner l'assujettissement à l'impôt à la décision de l'administration d'engager une procédure de contrôle.

83. Sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, les dispositions du paragraphe VI de l'article 209 C, qui méconnaissent l'article 34 de la Constitution, sont contraires à la Constitution.

84. Compte tenu de ses conséquences, la censure du seul paragraphe VI de l'article 209 C entraînerait des effets qui ne correspondent pas à l'intention du législateur. Par conséquent, l'ensemble de l'article 78 de la loi déferée doit être déclaré contraire à la Constitution.

- **Décision n° 2016-622 QPC du 30 mars 2017 - Société SNF [Remboursement du versement destiné aux transports]**

9. La méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit.

10. Aux termes de l'article 34 de la Constitution : « La loi fixe les règles concernant... l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures... ». Aux termes du deuxième alinéa de l'article 72-2 de la Constitution, les collectivités territoriales « peuvent recevoir tout ou partie du produit des impositions de toutes natures. La loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine ». La méconnaissance par le législateur de sa compétence dans la détermination de l'assiette d'une imposition perçue au profit des collectivités territoriales ou leurs groupements, lorsqu'elle leur permet de fixer cette assiette contribuable par contribuable, affecte par elle-même le principe d'égalité devant les charges publiques.

11. D'une part, les zones dans lesquelles les communes ou leurs groupements peuvent, en application du 2 °, accorder le remboursement du versement destiné aux transports, correspondent soit aux périmètres d'urbanisation des villes nouvelles arrêtés par le préfet, soit aux zones d'activité industrielle ou commerciale définies dans les documents d'urbanisme en fonction des choix d'aménagement des communes ou de leurs groupements. D'autre part, les communes ou leurs groupements ne peuvent, au sein d'un périmètre ou d'une zone, discriminer entre les employeurs répondant aux mêmes conditions légales. Les dispositions contestées n'ont ainsi ni pour objet ni pour effet de permettre aux communes ou à leurs groupements de fixer l'assiette de l'impôt contribuable par contribuable. Par suite, le grief tiré de l'incompétence négative du législateur doit être écarté.

## **2. Sur le principe d'égalité devant les charges publiques**

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

50. Considérant que cet article complète le barème de majorations fiscales de l'article 1728 du code général des impôts, afin de prévoir une pénalité spécifique de 80 % en cas de découverte d'une « activité occulte » ;

51. Considérant que les sénateurs requérants soutiennent que l'article 103 porterait atteinte à la présomption d'innocence ; qu'il introduirait une confusion avec les autres majorations prévues à l'article 1728 précité, et qu'il violerait les principes de proportionnalité et de nécessité des sanctions ;

52. Considérant qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle nécessairement de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, avec le principe énoncé par son article 8, aux termes duquel : « 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 » ;

53. Considérant qu'il résulte de ces dernières dispositions, qui s'appliquent à toute sanction ayant le caractère de punition, qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés les principes de légalité des délits et des peines, de nécessité des peines, et de non-rétroactivité de la loi répressive plus sévère ; que s'impose en outre le respect des droits de la défense ;

54. Considérant que la notion d'activité occulte est définie avec une précision suffisante par le livre des procédures fiscales ; qu'en effet, son article L. 169 prévoit le délai de reprise de l'administration « lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce » ; que la pénalité qu'il est prévu d'instituer au 3 de l'article 1728 précité ne peut s'appliquer qu'à cette double condition ; qu'il incombera à l'administration d'apporter la preuve de l'exercice occulte de l'activité professionnelle ; que les droits de la défense sont suffisamment garantis par l'application des dispositions de l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales, en vertu duquel, avant la mise en recouvrement de la pénalité, le contribuable peut présenter ses observations durant un délai de trente jours à compter de la notification des motifs pour lesquels l'administration envisage la majoration ;

55. Considérant par ailleurs que, contrairement à ce que soutiennent les sénateurs requérants, la pénalité nouvelle ne peut être infligée cumulativement avec les majorations de 40 % et 80 % prévues, à défaut de déclaration après une première et une deuxième mises en demeure, aux deuxième et troisième alinéas du même article ;

56. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la disposition critiquée ne porte atteinte à aucun principe, ni à aucune règle de valeur constitutionnelle ;

### **- Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010 - M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l'évasion fiscale]**

3. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il

appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

4. Considérant, en premier lieu, que l'article 155 A précité prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'éviter l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ; qu'ainsi, le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, pour ce faire, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; que, toutefois, dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier, la disposition contestée ne saurait conduire à ce que ce contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt ; que, sous cette réserve, l'article 155 A ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

5. Considérant, en second lieu, que l'article 155 A n'institue ni une peine ni une sanction ayant le caractère d'une punition ; que, dès lors, le grief tiré d'une atteinte au principe de nécessité des peines doit être rejeté ; qu'il en est de même du grief tiré de la méconnaissance des droits de la défense ;

- **Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011 - Mme Danièle B. [Évaluation du train de vie]**

5. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

6. Considérant, en premier lieu, qu'en retenant chacun des éléments du train de vie, visés au 1 de l'article 168, susceptibles d'être pris en compte pour déterminer la base d'imposition et en attribuant à chacun de ces éléments une valeur forfaitaire, le législateur a entendu lutter contre la fraude fiscale dans les seuls cas où une disproportion marquée entre le train de vie et les revenus déclarés est établie ; qu'ainsi, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il s'est assignés ;

7. Considérant, en deuxième lieu, que le 2 du même article dispose : « La somme forfaitaire déterminée en application du barème est majorée de 50 % lorsqu'elle est supérieure ou égale à deux fois la limite mentionnée au 1 et lorsque le contribuable a disposé de plus de six éléments du train de vie figurant au barème » ; qu'en ne se fondant plus sur le barème fixé au 1 pour évaluer la base d'imposition dès lors qu'un certain nombre des éléments de train de vie utilisés pour définir l'assiette est dépassé, le législateur a retenu un critère qui n'est ni objectif ni rationnel et fait peser, le cas échéant, sur certains contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; que, dès lors, le 2 de l'article 168 du code général des impôts doit être déclaré contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ;

8. Considérant, en troisième lieu, que le contribuable est autorisé, en application du 3 du même article, à « apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie » ; qu'il peut ainsi contester l'évaluation forfaitaire faite par l'administration en apportant la preuve de la manière dont il a pu financer le train de vie ainsi évalué, sans qu'il soit nécessaire pour lui de prouver la manière dont il a financé chacun des éléments retenus pour cette évaluation ; que ces dispositions du 3 de l'article 168 ne sauraient toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable soumis à la procédure de l'article 168 puisse être mis à même de prouver que le financement des éléments de patrimoine qu'il détient n'implique pas la possession des revenus définis forfaitairement ;

- **Décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012 - Loi de finances rectificative pour 2012 (III)**

23. Considérant qu'il ressort des travaux préparatoires que le législateur a entendu faire obstacle à des montages juridiques destinés à éluder l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières ; qu'il a, à cette fin, prévu d'assujettir le donataire de valeurs mobilières cédées à titre onéreux dans les dix-huit mois suivant la donation à l'imposition sur les plus-values en retenant comme valeur de référence non plus la valeur des titres lors de la mutation à titre gratuit mais la valeur de ces titres lors de leur acquisition ou souscription par le donateur, augmentée des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit, excepté lorsque cette valeur est inférieure à celle retenue lors de la donation ; qu'il a exclu l'application de ces nouvelles dispositions pour les valeurs mobilières faisant l'objet d'une donation dans le cadre d'un engagement collectif de conservation prévu par les articles 787 B ou 787 C du code général des impôts ; qu'il a également prévu des dérogations à l'application de ces nouvelles dispositions en faveur des donataires se trouvant dans une situation d'invalidité correspondant aux deuxième ou troisième catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, ou lorsque le donataire ou son conjoint ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité soumis à imposition commune est licencié ou décède ;

24. Considérant que les dispositions contestées font peser sur les donataires de valeurs mobilières une imposition supplémentaire qui est sans lien avec leur situation mais est liée à l'enrichissement du donateur antérieur au transfert de propriété des valeurs mobilières ; que le critère de la durée séparant la donation de la cession à titre onéreux des valeurs mobilières est à lui seul insuffisant pour présumer de manière irréfragable que la succession de ces deux opérations est intervenue à la seule fin d'éluder le paiement de l'imposition des plus-values ; que le législateur n'a donc pas retenu des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi ; que, par suite, il a méconnu les exigences de l'article 13 de la Déclaration de 1789 ;

- **Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013 - Loi de finances rectificative pour 2013**

27. Considérant que le 1<sup>o</sup> du paragraphe I de l'article 30 modifie l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée relatif à la taxe sur les éditeurs de télévision ; qu'il étend l'assiette de cette taxe, d'une part, aux sommes versées par les annonceurs et les parrains pour la diffusion de leurs messages publicitaires et de parrainage « y compris sur les services de télévision de rattrapage » et, d'autre part, aux sommes versées par les annonceurs et les parrains « à toute personne en assurant l'encaissement » ;

28. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

29. Considérant que l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource ; que s'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs ;

30. Considérant qu'en posant le principe de l'assujettissement des éditeurs de télévision, quelles que soient les circonstances, au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur a méconnu les exigences précitées ; que par suite, à la fin du 1<sup>o</sup> du paragraphe I de l'article 30, le membre de phrase : « et les mots : » ou aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage « sont remplacés par les mots : », aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage ou à toute personne en assurant l'encaissement" » doit être déclaré contraire à la Constitution ;

- **Décision n° 2013-362 QPC du 6 février 2014 - TF1 SA [Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision]**

4. Considérant que l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource ; que s'il peut

être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs ;

5. Considérant que les dispositions contestées incluent dans l'assiette de la taxe dont sont redevables les éditeurs de services de télévision les recettes tirées des appels téléphoniques à revenus partagés, des connexions à des services télématiques et des envois de minimessages, que ces recettes soient perçues par les éditeurs de services de télévision ou par un tiers qui les encaisse pour son propre compte ; que, dans ce dernier cas, ces dispositions ont pour effet d'assujettir un contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il ne dispose pas ;

6. Considérant qu'en posant le principe de l'assujettissement, dans tous les cas, des éditeurs de services de télévision, quelles que soient les circonstances, au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur a méconnu les exigences précitées ; que par suite, au c) du 1<sup>o</sup> de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée, les termes « ou aux personnes en assurant l'encaissement, » doivent être déclarés contraires à la Constitution ;

- **Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015 - Association française des entreprises privées et autres [Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou des territoires non coopératifs]**

8. Considérant que l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dispose que la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que 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 ; qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

9. Considérant, en premier lieu, qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre les « paradis fiscaux » ; qu'il a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des sociétés qui réalisent des investissements ou des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs ; que ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; que le législateur a institué, entre les contribuables qui perçoivent des produits de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif ou qui réalisent des plus-values à l'occasion de la cession de titres de ces dernières et les autres contribuables, une différence de traitement fondée sur des critères en rapport direct avec l'objet de la loi ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté ;

10. Considérant, en second lieu, que le niveau d'imposition susceptible de résulter, au titre de la loi fiscale française, de l'application des dispositions contestées n'est pas tel qu'il en résulterait une imposition confiscatoire ; que les dispositions contestées ne sauraient, toutefois, sans porter atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que, à l'instar de ce que le législateur a prévu pour d'autres dispositifs fiscaux applicables aux opérations réalisées dans un État ou un territoire non coopératif, notamment aux articles 125 A, 182 A bis et 182 B du code général des impôts, le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéficiaires dans un tel État ou territoire ; que, sous cette réserve, elles ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques ;

- **Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015 - Société Nextradio TV [Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés - Seuil d'assujettissement]**

5. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait

un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

6. Considérant que l'article 235 ter ZAA du code général des impôts institue une contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés ; qu'en vertu du premier alinéa du paragraphe I de cet article, sont assujettis à cette contribution les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros ; qu'en vertu du deuxième alinéa du même paragraphe, cette contribution est égale à 5 % de l'impôt sur les sociétés dû, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature ; que le troisième alinéa du même paragraphe prévoit que la contribution est due par la société mère lorsque les redevables sont membres d'un groupe fiscalement intégré prévu à l'article 223 A du même code ; que, selon le même alinéa, la contribution est assise sur l'impôt sur les sociétés afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble définis aux articles 223 B et 223 D de ce code, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature ; que le quatrième alinéa de ce paragraphe I prévoit que le chiffre d'affaires à prendre en compte pour apprécier si le seuil d'assujettissement est atteint s'entend, pour la société mère d'un groupe fiscalement intégré, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe ;

7. Considérant, en premier lieu, qu'en prévoyant que sont assujettis à la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros, le législateur a entendu imposer spécialement les grandes entreprises ; qu'il a fixé des conditions d'assujettissement spécifiques pour les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés au sens de l'article 223 A du code général des impôts ; qu'en précisant en ce cas, d'une part, que la contribution est due par la société mère et, d'autre part, que le chiffre d'affaires de la société mère s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe, le législateur a entendu tenir compte de ce que la société mère est seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû par l'ensemble des sociétés du groupe ;

8. Considérant que le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé ; qu'en retenant comme seuil d'assujettissement la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe fiscalement intégré, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objectif poursuivi ;

9. Considérant, en second lieu, qu'en égard à la définition de l'assiette de la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés, les règles d'assujettissement des sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré, quelle que soit la nature de l'activité de certaines des sociétés du groupe, ne font pas peser sur la société mère une charge excessive au regard de ses facultés contributives ; qu'elles n'entraînent pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

- **Décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016 - Société Eurofrance [Retenue à la source de l'impôt sur les revenus appliquée aux produits distribués dans un État ou territoire non coopératif]**

7. Les produits distribués, visés aux articles 108 à 117 bis du code général des impôts, aux personnes n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège en France sont soumis à la retenue à la source prévue par le 2 de l'article 119 bis du code général des impôts. Le 2 de l'article 187 du même code fixe un taux d'imposition spécifique, de 75 %, lorsque ces produits sont distribués dans un État ou un territoire non coopératif.

8. En adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre les « paradis fiscaux ». Il a ainsi poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des personnes qui réalisent des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs. Ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle. Toutefois ces dispositions ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve de ce que les distributions de produits dans un État ou un territoire non coopératif n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de revenus dans un tel État ou territoire. Sous cette réserve, les dispositions contestées ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques.

9. Par ailleurs, les dispositions contestées n'instituant aucune sanction ayant le caractère d'une punition, le grief tiré de la méconnaissance du principe de la légalité des délits et des peines est inopérant.

- **Décision n° 2016-614 QPC du 1er mars 2017 - M. Dominique L. [Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié]**

9. Le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts définit forfaitairement un montant minimal de revenu imposable, applicable lorsque l'entité juridique est localisée soit dans un État ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, soit dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du même code. Ce montant forfaitaire est calculé en multipliant l'actif net ou la valeur nette des biens de l'entité, dans la proportion des actions, parts ou droits financiers détenus par le contribuable, par un taux d'intérêt fixé par voie réglementaire.

10. En adoptant ces dispositions, le législateur, eu égard aux insuffisances des échanges d'informations avec les États ou territoires en cause, a entendu remédier à la difficulté pour l'administration française de disposer des éléments nécessaires à la détermination du résultat imposable de l'entité juridique et au calcul des revenus réputés acquis par la personne physique.

11. En premier lieu, compte tenu de la déclaration d'inconstitutionnalité mentionnée au paragraphe 8 de la présente décision, le contribuable pourra, quel que soit l'État ou le territoire dans lequel l'entité est localisée, être exempté de l'application de l'article 123 bis en l'absence de montage artificiel visant à contourner la législation fiscale française.

12. En second lieu, les dispositions du second alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve que le revenu réellement perçu par l'intermédiaire de l'entité juridique est inférieur au revenu défini forfaitairement en application de ces dispositions.

13. Sous la réserve énoncée au paragraphe précédent, le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts, qui ne méconnaît ni le principe d'égalité devant la loi, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

- **Décision n° 2016-620 QPC du 30 mars 2017 - Société EDI-TV [Taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision]**

5. L'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource. S'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs.

6. Les dispositions contestées incluent dans l'assiette de la taxe dont sont redevables les éditeurs de services de télévision les sommes versées par les annonceurs aux régisseurs de messages publicitaires. Elles ont ainsi pour effet de soumettre un contribuable à une imposition dont l'assiette inclut des revenus dont il ne dispose pas.

7. En posant le principe de l'assujettissement, dans tous les cas et quelles que soient les circonstances, des éditeurs de services de télévision au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur a méconnu les exigences résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789.

8. Par conséquent, les mots « ou aux régisseurs de messages publicitaires » figurant à la première phrase du paragraphe II de l'article 302 bis KG du code général des impôts doivent être déclarés contraires à la Constitution.

- **Décision n° 2017-659 QPC du 6 octobre 2017 - Époux N. [Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié II]**

1. Le 1 de l'article 123 bis du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 1998 mentionnée ci-dessus, prévoit : « Lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une personne morale, un organisme, une fiducie ou une institution comparable, établi ou constitué hors de France et soumis à un régime fiscal privilégié, les bénéficiaires ou les revenus positifs de cette personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement lorsque l'actif ou les biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants.

« Pour l'application du premier alinéa, le caractère privilégié d'un régime fiscal est déterminé conformément aux dispositions de l'article 238 A par comparaison avec le régime fiscal applicable à une société ou collectivité mentionnée au 1 de l'article 206 ».

2. Selon les requérants, ces dispositions interdiraient au contribuable de prouver que l'interposition d'une entité juridique établie hors de France n'a pas pour seul objet l'appréhension de bénéficiaires soumis à l'étranger à un régime fiscal privilégié. Elles institueraient ainsi une présomption irréfragable de fraude et d'évasion fiscales, contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

3. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le premier alinéa du 1 de l'article 123 bis du code général des impôts.

4. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

5. L'article 123 bis du code général des impôts prévoit l'imposition des avoirs d'une personne physique fiscalement domiciliée en France qu'elle détient à l'étranger par l'intermédiaire d'une entité juridique dont les actifs sont principalement financiers et soumise à un régime fiscal privilégié. À cette fin, il soumet à l'impôt sur le revenu, selon des règles dérogatoires au droit commun, les bénéficiaires et les revenus positifs de cette entité, réputés acquis par la personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient dans cette entité.

6. En adoptant l'article 123 bis, le législateur a poursuivi un but de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de personnes physiques qui détiennent des participations dans des entités principalement financières localisées hors de France et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié. Ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle.

7. Toutefois, les dispositions contestées ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à prouver, afin d'être exempté de l'application de l'article 123 bis, que la participation qu'il détient dans l'entité établie ou constituée hors de France n'a ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude ou d'évasion fiscales, la localisation de revenus à l'étranger.

- **Décision n° 2017-669 QPC du 27 octobre 2017 - Société EDI-TV [Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision II]**

5. L'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource. S'il peut être dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs.

6. Les dispositions contestées incluent dans l'assiette de la taxe dont sont redevables les éditeurs de services de télévision les sommes versées par les annonceurs et les parrains aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage, que ces éditeurs aient ou non disposé de ces sommes. Elles ont ainsi pour effet de soumettre un contribuable à une imposition dont l'assiette peut inclure des revenus dont il ne dispose pas.

7. En posant le principe de l'assujettissement, dans tous les cas et quelles que soient les circonstances, des éditeurs de services de télévision au paiement d'une taxe assise sur des sommes dont ils ne disposent pas, le législateur a méconnu les exigences résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789.

8. Par conséquent, les mots « ou aux régisseurs de messages publicitaires et de parrainage » figurant au a du 1<sup>o</sup> de l'article L. 115-7 du code du cinéma et de l'image animée, dans ses deux rédactions mentionnées ci-dessus, doivent être déclarés contraires à la Constitution.

- **Décision n° 2017-679 QPC du 15 décembre 2017 - M. Jean-Philippe C. [Assujettissement du constituant d'un trust à l'impôt de solidarité sur la fortune]**

5. Les dispositions contestées incluent les biens ou droits placés dans un trust, ainsi que les produits qui y sont capitalisés, dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune dû par le constituant du trust ou de son bénéficiaire réputé constituant. Ces dispositions ne s'appliquent pas, sous certaines conditions, aux trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 du code général des impôts.

6. En instituant l'impôt de solidarité sur la fortune, le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits.

7. En adoptant les dispositions contestées applicables aux biens ou droits placés dans un trust, le législateur a instauré, à des fins de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, une présomption de rattachement au patrimoine du constituant de ces biens, droits ou produits. Le législateur a ainsi tenu compte de la difficulté, inhérente aux trusts, de désigner la personne qui tire une capacité contributive de la détention de tels biens, droits ou produits. Ce faisant, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales qu'il a poursuivi.

8. Les dispositions contestées ne sauraient toutefois, sans que soit méconnue l'exigence de prise en compte des capacités contributives du constituant ou du bénéficiaire réputé constituant du trust, faire obstacle à ce que ces derniers prouvent que les biens, droits et produits en cause ne leur confèrent aucune capacité contributive, résultant notamment des avantages directs ou indirects qu'ils tirent de ces biens, droits ou produits. Cette preuve ne saurait résulter uniquement du caractère irrévocable du trust et du pouvoir discrétionnaire de gestion de son administrateur.

- **Décision n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019 - Époux C. [Majoration de 25 % de l'assiette de l'impôt sur le revenu applicable à des revenus de capitaux mobiliers particuliers]**

5. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

6. D'une part, le 7 de l'article 158 du code général des impôts prévoit que, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, le montant de certains revenus et charges est multiplié par 1,25.

7. En vertu des dispositions contestées, cette majoration d'assiette de 25 % s'applique à deux catégories de revenus de capitaux mobiliers perçus par les personnes physiques. Sont ainsi visés les rémunérations et avantages occultes distribués par une société passible de l'impôt sur les sociétés. Sont également visés les revenus réputés distribués par une telle société, au motif qu'ils correspondent soit à des bénéfices ou produits qui n'ont pas été mis en réserve ou incorporés au capital social soit à des sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices, lorsque ces revenus sont réintégrés dans les résultats de la société à la suite d'un contrôle fiscal.

8. D'autre part, cette majoration d'assiette s'applique également, compte tenu de la définition du revenu fiscal de référence prévue au paragraphe IV de l'article 1417 du code général des impôts, pour l'assujettissement de ces deux catégories de revenus à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus prévue à l'article 223 sexies du même code, qui soumet notamment à un taux de 4 % la fraction du revenu fiscal de référence supérieure à 500 000 euros pour les contribuables célibataires, veufs, séparés ou divorcés et à un million d'euros pour les contribuables faisant l'objet d'une imposition commune. En revanche, ainsi qu'il résulte des décisions du Conseil constitutionnel des 10 février et 7 juillet 2017 mentionnées ci-dessus, cette majoration ne s'applique pas pour l'assujettissement des mêmes revenus à la contribution sociale généralisée prévue à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, à la contribution au remboursement de la dette sociale prévue à l'article 15 de l'ordonnance du 24 janvier 1996 mentionnée ci-dessus, au prélèvement social sur les revenus du patrimoine prévu à L. 245-14 du code de la sécurité sociale, à la contribution additionnelle à ce prélèvement social prévue à l'article L. 14-10-4 du code de l'action sociale et des familles et au prélèvement de solidarité prévu à l'article 1600-0 S du code général des impôts. Le taux global de ces contributions sociales était de 15,5 % au cours des périodes d'imposition en cause.

9. En premier lieu, en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu soumettre à une imposition plus forte certains revenus de capitaux mobiliers distribués dans des conditions irrégulières ou occultes, afin de dissuader de telles opérations. Il a ainsi poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. En opérant une distinction selon que les revenus sont distribués à la suite d'une décision régulière des organes compétents de la société ou que les revenus distribués résultent de décisions occultes ou irrégulières et en soumettant seulement ces derniers à la majoration d'assiette contestée, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels au regard du but poursuivi. Il n'en résulte aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre les bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers soumis à cette majoration et les autres bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers.

10. En second lieu, pour apprécier l'existence d'une charge excessive au regard des facultés contributives, il convient de prendre en compte l'ensemble des impositions portant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable. En l'occurrence, pour les revenus de capitaux mobiliers visés par les dispositions contestées, il convient de cumuler l'impôt sur le revenu et la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, tous deux calculés en fonction d'une assiette majorée de 25 %, ainsi que les contributions sociales, puis de tenir compte de la déductibilité d'une fraction de la contribution sociale généralisée, prévue à l'article 154 quinquies du code général des impôts. Il en résulte que, sous l'empire de l'article 158 dans sa rédaction résultant de la loi du 28 décembre 2011, les revenus en cause étaient soumis à un taux marginal maximal d'imposition de 68,9 %. Sous l'empire du même article dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2013, ce taux s'établissait à 73,6 %.

11. Ces taux, qui ne s'appliquent qu'à de hauts niveaux de revenus imposables, portent sur des revenus de capitaux mobiliers dissimulés, non spontanément déclarés par le contribuable. Il ne résulte pas de ces taux une charge excessive au regard des facultés contributives des contribuables.

12. Il résulte de tout ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté.

- **Décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020 - Société Casden Banque populaire [Plafonnement de la déductibilité fiscale des frais généraux des entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie]**

18. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du pays du 18 décembre 2015 que, par les dispositions contestées, le législateur du pays a entendu lutter contre les transferts indirects de bénéfices consistant pour les entreprises établies en Nouvelle-Calédonie à réduire leur bénéfice imposable en surévaluant le montant des frais généraux qu'elles acquittent à des entreprises situées hors de ce territoire avec lesquelles elles entretiennent des liens. Il a donc poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

19. Pour ce faire, le législateur du pays a établi une présomption que la part des frais généraux excédant 5 % du montant des services extérieurs, payés par une entreprise établie en Nouvelle-Calédonie à des entreprises situées en dehors de la Nouvelle-Calédonie et avec lesquelles elle est liée, constitue un transfert indirect de bénéfices.

20. Ce faisant, il a tenu compte des possibilités de transferts indirects de bénéfices dont disposent ces entreprises en raison de la nature des liens qu'elles entretiennent avec des entreprises situées hors de la Nouvelle-Calédonie à l'égard desquelles l'administration ne dispose pas des mêmes pouvoirs de vérification et de contrôle que sur les entreprises situées en Nouvelle-Calédonie. Ainsi, et eu égard au plafond de déduction retenu, le législateur du pays s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels pour établir cette présomption de transfert indirect de bénéfices.

21. Toutefois, ces dispositions ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que l'entreprise soit autorisée à apporter la preuve que la part de ses frais généraux qui excède le montant de 5 % de ses services extérieurs ne correspond pas à un transfert indirect de bénéfices. Sous cette réserve, les dispositions contestées, qui ne conduisent par ailleurs pas à une imposition confiscatoire, ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant les charges publiques.

- **Décision n° 2021-921 QPC du 25 juin 2021 - Société M6 Publicité [Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision]**

6. L'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource. S'il peut être

dérogé à cette règle, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs.

7. Les dispositions contestées assujettissent à la taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision les personnes qui exercent une activité de régie publicitaire. L'assiette de cette taxe est constituée des sommes versées en paiement par les annonceurs à la régie, hors taxe sur la valeur ajoutée et éventuelle commission d'agence.

8. En premier lieu, les régies publicitaires sont imposées sur des sommes qui leur sont effectivement versées par les annonceurs.

9. En second lieu, la circonstance qu'une partie de ces sommes doit être reversée aux éditeurs lorsqu'une régie publicitaire agit pour le compte d'un éditeur relève de la forme contractuelle librement choisie pour régler leurs relations.

10. Dès lors, le législateur n'a pas inclus dans l'assiette de cette taxe des sommes qui ne seraient pas à la disposition des personnes qui y sont assujetties. Les dispositions contestées ne méconnaissent donc pas le principe d'égalité devant les charges publiques.

### **3. Sur la notion de sanction ayant le caractère d'une punition appliquée à la matière fiscale**

#### **- 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**

24. Considérant que l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen dispose que : « 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 » ;

25. Considérant qu'il résulte de ces dispositions, comme des principes fondamentaux reconnus par les lois de la République, qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés le principe de légalité des délits et des peines, le principe de nécessité des peines, le principe de non-rétroactivité de la loi pénale d'incrimination plus sévère ainsi que le respect du principe des droits de la défense ;

26. Considérant que ces exigences ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions répressives mais s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a laissé le soin de la prononcer à une autorité de nature non juridictionnelle ;

27. Considérant que l'infraction instituée par l'article 20 bis ajouté à l'ordonnance du 2 novembre 1945 par l'article 3 de la loi est définie en termes suffisamment clairs et précis pour exclure l'arbitraire ; que l'incrimination nouvelle n'est susceptible de viser que des faits postérieurs à l'entrée en vigueur de l'article 3 de la loi ;

28. Considérant que le montant de l'amende encourue par l'entreprise de transport, fixé selon le cas à 10 000 F. et à 5 000 F. par passager concerné, n'est pas manifestement disproportionné par rapport au manquement que la loi entend réprimer ; qu'au surplus, le montant dont il s'agit constitue un maximum ; que son prononcé ne revêt pas un caractère automatique ; que toute décision infligeant une amende doit être motivée ;

29. Considérant qu'il résulte des termes du troisième alinéa du paragraphe I de l'article 20 bis ajouté à l'ordonnance du 2 novembre 1945 que, conformément au principe du respect des droits de la défense, aucune sanction ne peut être infligée à une entreprise de transport sans que celle-ci ait été mise à même d'avoir accès au dossier la concernant et de présenter ses observations sur le manquement qui lui est reproché ; qu'en vertu du quatrième alinéa de l'article 20 bis I, aucune amende ne peut être infligée à raison de faits remontant à plus d'un an ;

30. Considérant qu'il convient de relever par ailleurs que toute décision infligeant une sanction peut faire l'objet devant la juridiction administrative d'un recours de pleine juridiction ; que le sursis à l'exécution de la décision attaquée peut être demandé en application des règles de droit commun ; que le droit de recours étant réservé à l'entreprise sanctionnée, son exercice ne peut, conformément aux principes généraux du droit, conduire à aggraver sa situation ;

31. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'article 3 de la loi n'est pas contraire aux principes de valeur constitutionnelle régissant le prononcé d'une sanction ;

- **Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010 - M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l'évasion fiscale]**

3. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

4. Considérant, en premier lieu, que l'article 155 A précité prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'éviter l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ; qu'ainsi, le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, pour ce faire, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; que, toutefois, dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier, la disposition contestée ne saurait conduire à ce que ce contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt ; que, sous cette réserve, l'article 155 A ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

5. Considérant, en second lieu, que l'article 155 A n'institue ni une peine ni une sanction ayant le caractère d'une punition ; que, dès lors, le grief tiré d'une atteinte au principe de nécessité des peines doit être rejeté ; qu'il en est de même du grief tiré de la méconnaissance des droits de la défense ;

- **Décision n° 2010-85 QPC du 13 janvier 2011 - Établissements Darty et Fils [Déséquilibre significatif dans les relations commerciales]**

1. Considérant qu'aux termes du 2° du paragraphe I de l'article L. 442-6 du code de commerce, engage la responsabilité de son auteur et l'oblige à réparer le préjudice causé le fait, par tout producteur, commerçant, industriel ou personne immatriculée au répertoire des métiers « de soumettre ou de tenter de soumettre un partenaire commercial à des obligations créant un déséquilibre significatif dans les droits et obligations des parties » ; que le paragraphe III du même article prévoit que l'action est introduite devant la juridiction civile ou commerciale compétente par toute personne justifiant d'un intérêt, par le ministère public, par le ministre chargé de l'économie ou par le président de l'Autorité de la concurrence ; qu'il dispose que le ministre chargé de l'économie et le ministère public peuvent demander à la juridiction saisie d'ordonner la cessation des pratiques mentionnées à l'article et peuvent aussi demander le prononcé d'une amende civile dont le montant ne peut être supérieur à 2 millions d'euros, amende qui peut être portée au triple du montant des sommes indûment versées ;

2. Considérant que, selon la société requérante, les dispositions du 2° du paragraphe I de l'article L. 442-6 portent atteinte au principe de légalité des délits et des peines consacré par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

3. Considérant que, conformément à l'article 34 de la Constitution, le législateur détermine les principes fondamentaux des obligations civiles et commerciales ; que, compte tenu des objectifs qu'il s'assigne en matière d'ordre public dans l'équilibre des rapports entre partenaires commerciaux, il lui est loisible d'assortir la violation de certaines obligations d'une amende civile à la condition de respecter les exigences des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 au rang desquelles figure le principe de légalité des délits et des peines qui lui impose d'énoncer en des termes suffisamment clairs et précis la prescription dont il sanctionne le manquement ;

4. Considérant que, pour déterminer l'objet de l'interdiction des pratiques commerciales abusives dans les contrats conclus entre un fournisseur et un distributeur, le législateur s'est référé à la notion juridique de déséquilibre significatif entre les droits et obligations des parties qui figure à l'article L. 132-1 du code de la consommation reprenant les termes de l'article 3 de la directive 93/13/CEE du Conseil du 5 avril 1993 susvisée ; qu'en référence à cette notion, dont le contenu est déjà précisé par la jurisprudence, l'infraction est définie dans des conditions qui permettent au juge de se prononcer sans que son interprétation puisse encourir la critique d'arbitraire ; qu'en outre, la juridiction saisie peut, conformément au sixième alinéa du paragraphe III de l'article L. 442-6 du code de commerce, consulter la commission d'examen des pratiques commerciales composée des représentants des secteurs économiques intéressés ; qu'en égard à la nature pécuniaire de la sanction et à la complexité des pratiques

que le législateur a souhaité prévenir et réprimer, l'incrimination est définie en des termes suffisamment clairs et précis pour ne pas méconnaître le principe de légalité des délits ;

- **Décision n° 2011-132 QPC du 20 mai 2011 - M. Ion C. [Incapacité et interdiction d'exploiter un débit de boissons]**

1. Considérant qu'aux termes de l'article L. 3336-2 du code de la santé publique : « Ne peuvent exploiter des débits de boissons à consommer sur place :

« 1 ° Les personnes condamnées pour crime de droit commun ou l'un des délits prévus aux articles 225-5, 225-6, 225-7 et 225-10 du code pénal ;

« 2 ° Ceux qui ont été condamnés à un mois au moins d'emprisonnement pour vol, escroquerie, abus de confiance, recel, filouterie, recel de malfaiteurs, outrage public à la pudeur, tenue d'une maison de jeux, prise de paris clandestins sur les courses de chevaux, vente de marchandises falsifiées ou nuisibles à la santé, infraction aux dispositions législatives ou réglementaires en matière de stupéfiants ou pour récidive de coups et blessures et d'ivresse publique.

« L'incapacité est perpétuelle à l'égard de toutes les personnes mentionnées au 1 °. Elle cesse cinq ans après leur condamnation à l'égard de ceux mentionnés au 2 °, si pendant ces cinq années elles n'ont encouru aucune condamnation correctionnelle à l'emprisonnement. L'incapacité cesse en cas de réhabilitation.

« L'incapacité prévue au présent article peut être prononcée contre les personnes condamnées pour le délit prévu à l'article 227-22 du code pénal » ;

2. Considérant qu'aux termes de l'article L. 3336-3 du même code : « Les mêmes condamnations, lorsqu'elles sont prononcées contre un débitant de boissons à consommer sur place, entraînent de plein droit contre lui et pendant le même délai, l'interdiction d'exploiter un débit, à partir du jour où lesdites condamnations sont devenues définitives. Ce débitant ne peut être employé, à quelque titre que ce soit, dans l'établissement qu'il exploitait, comme au service de celui auquel il a vendu ou loué, ou par qui il fait gérer ledit établissement, ni dans l'établissement qui est exploité par son conjoint même séparé » ;

3. Considérant que, selon le requérant, ces dispositions instituent des sanctions attachées de plein droit à des condamnations pénales, sans que la juridiction ait à les prononcer expressément ; que, par suite, elles porteraient atteinte aux principes de nécessité et d'individualisation des peines ; qu'elles méconnaîtraient également la liberté d'entreprendre ;

4. Considérant, d'une part, qu'aux termes de 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 » ; qu'il s'ensuit que ces principes ne s'appliquent qu'aux peines et aux sanctions ayant le caractère d'une punition ;

5. Considérant, d'autre part, qu'il est loisible au législateur d'apporter à la liberté d'entreprendre, qui découle de l'article 4 de la Déclaration de 1789, des limitations liées à des exigences constitutionnelles ou justifiées par l'intérêt général, à la condition qu'il n'en résulte pas d'atteintes disproportionnées au regard de l'objectif poursuivi ;

6. Considérant que, parmi les conditions exigées pour l'exploitation d'un débit de boissons, les articles L. 3336-2 et L. 3336-3 du code de la santé publique instituent une incapacité et une interdiction professionnelles ; que cette interdiction et cette incapacité sont applicables à toute personne condamnée pour un crime ou pour le délit de proxénétisme ou un délit assimilé, ainsi qu'à toute personne condamnée à une peine d'au moins un mois d'emprisonnement pour certains délits ; que ces dispositions ont pour objet d'empêcher que l'exploitation d'un débit de boissons soit confiée à des personnes qui ne présentent pas les garanties de moralité suffisantes requises pour exercer cette profession ; qu'elles n'instituent pas des sanctions ayant le caractère d'une punition ;

7. Considérant, par suite, que, d'une part, les griefs tirés de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 sont inopérants ; que, d'autre part, eu égard aux objectifs qu'il s'est assignés, le législateur a adopté des mesures propres à assurer une conciliation qui n'est pas manifestement déséquilibrée entre le principe de la liberté d'entreprendre et l'objectif de valeur constitutionnelle de sauvegarde de l'ordre public ;

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

5. Considérant que l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dispose : « 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 » ; que les principes ainsi énoncés ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions pénales mais s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition ; que tel est le cas des peines disciplinaires instituées par l'article 3 de l'ordonnance du 28 juin 1945 susvisée ;

6. Considérant, en premier lieu, que le principe de légalité des peines impose au législateur de fixer les sanctions disciplinaires en des termes suffisamment clairs et précis pour exclure l'arbitraire ;

7. Considérant que la peine disciplinaire d'interdiction temporaire s'inscrit dans une échelle de peines disciplinaires énumérées par les dispositions de l'article 3 de l'ordonnance du 28 juin 1945 susvisée et dont la peine la plus élevée est la destitution qui implique, pour la personne condamnée, l'interdiction définitive d'exercer ; que, dès lors, le législateur pouvait, sans méconnaître le principe de légalité des peines, ne pas fixer de limite à la durée de l'interdiction temporaire ;

8. Considérant, en second lieu, que 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, en matière disciplinaire, de l'absence d'inadéquation manifeste entre les peines disciplinaires encourues et les obligations dont elles tendent à réprimer la méconnaissance ;

9. Considérant qu'aux termes de l'article 23 de l'ordonnance du 28 juin 1945 : « Les officiers publics ou ministériels interdits ne peuvent, pendant la durée de cette interdiction, exercer aucune activité dans leur office ou pour le compte de celui-ci » ; que, selon l'article 26, « l'officier public ou ministériel interdit ou destitué doit, dès l'époque où le jugement est devenu exécutoire s'abstenir de tout acte professionnel » ; qu'il ne peut notamment ni donner des consultations, ni rédiger des projets d'actes ni faire état dans sa correspondance de sa qualité d'officier public ou ministériel ; que l'article 20 prévoit la nomination d'un administrateur pour remplacer l'officier public ou ministériel interdit ; que l'administrateur perçoit à son profit les émoluments et autres rémunérations relatifs aux actes qu'il a accomplis et paie, à concurrence des produits de l'office, les charges afférentes au fonctionnement de celui-ci ; que l'officier public ou ministériel interdit conserve son droit de présentation ainsi que le droit d'exercer une autre activité professionnelle ;

10. Considérant qu'en prévoyant qu'un officier public ou ministériel qui a manqué aux devoirs de son état puisse être condamné à titre disciplinaire à une interdiction temporaire dans ces conditions, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe de nécessité des peines ;

11. Considérant qu'en outre, en confiant à une juridiction disciplinaire le soin de fixer la durée de l'interdiction temporaire en fonction de la gravité des manquements réprimés, ces dispositions ne méconnaissent pas le principe d'individualisation des peines ;

- **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]**

5. Considérant qu'en réprimant 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 ; qu'il a ainsi poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ;

6. Considérant qu'en punissant d'une amende forfaitaire d'un montant de 1 500 euros le défaut de déclaration annuelle de tout compte bancaire ouvert, utilisé ou clos à l'étranger, montant porté à 10 000 euros lorsque le compte est ouvert dans un État ou un territoire qui n'a pas 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, 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 gravité des faits qu'il entend réprimer ;

7. Considérant que 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 ; 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 si 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 ; que, par suite, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'individualisation des peines ;

- **Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016 - Loi de finances pour 2017**

11. Le paragraphe I de l'article 7 de la loi déferée modifie l'article 885 V bis du code général des impôts afin de compléter la liste des revenus pris en compte pour le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune. Il prévoit que sont réintégrés dans ces revenus ceux distribués à une société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlée par le contribuable si l'existence de cette société et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éluider tout ou partie de l'impôt de solidarité sur la fortune.

12. Selon les députés requérants, en adoptant les dispositions du paragraphe I de l'article 7, le législateur a méconnu l'autorité qui s'attache aux décisions du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2012 et du 29 décembre 2013 mentionnées ci-dessus. Les sénateurs requérants soutiennent, pour leur part, que ces dispositions méconnaissent l'exigence de prise en compte des facultés contributives en ce qu'elles intègrent dans le calcul du plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune des revenus qui n'ont pas été réalisés et dont le contribuable n'a pas disposé. Ils soutiennent également que ces dispositions instituent une sanction et, en raison de l'imprécision de la notion d'« objet principal », qu'elles violent le principe de légalité des délits et des peines. Pour le même motif, ils estiment enfin que, si ces dispositions doivent être interprétées comme instituant une règle d'assiette, elles contreviennent à l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi et à l'article 34 de la Constitution.

[...]

24. Selon l'article 8 de la Déclaration 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 ». Les principes ainsi énoncés ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions pénales mais s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition.

25. Les dispositions contestées, qui n'instituent pas une sanction ayant le caractère d'une punition, déterminent une règle d'assiette suffisamment précise. Par suite, les griefs tirés de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 et de l'article 34 de la Constitution doivent être écartés.

[...]

34. D'une part, l'intérêt de retard dû en cas d'erreur significative dans le calcul du dernier acompte, en application de l'article 1727 du code général des impôts, a pour objet la compensation du préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif des impôts. Il ne constitue donc pas une sanction ayant le caractère d'une punition.

35. D'autre part, les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à un milliard d'euros ne sont soumises à la majoration pour retard de paiement due en cas d'erreur significative dans le calcul du dernier acompte, en application des articles 1731 et 1731 A du code général des impôts, que si la différence entre l'impôt estimé lors du versement de cet acompte et l'impôt dû excède à la fois 20 % du montant de l'impôt dû et huit millions d'euros. Ces dispositions garantissent que seules les insuffisances de paiement caractérisées soient sanctionnées, ce qui n'est pas remis en cause par les dispositions contestées. De surcroît, s'agissant d'entreprises dont le montant net du chiffre d'affaires est supérieur à 18 millions d'euros, la majoration n'est pas applicable lorsque l'impôt a été estimé à partir du compte de résultat prévisionnel, mentionné à l'article L. 232-2 du code de commerce, révisé dans les quatre mois qui suivent l'ouverture du second semestre de l'exercice, avant déduction de l'impôt sur les sociétés. Dès lors, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe de nécessité des délits et des peines.

36. Le grief tiré de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 doit donc être écarté.

37. Il résulte de ce qui précède que l'article 12 de la loi déferée, qui ne méconnaît aucune autre exigence constitutionnelle, est conforme à la Constitution.

- **Décision n° 2019-793 QPC du 28 juin 2019 - Époux C. [Majoration de 25 % de l'assiette de l'impôt sur le revenu applicable à des revenus de capitaux mobiliers particuliers]**

9. En premier lieu, en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu soumettre à une imposition plus forte certains revenus de capitaux mobiliers distribués dans des conditions irrégulières ou occultes, afin de dissuader de telles opérations. Il a ainsi poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et

l'évasion fiscales. En opérant une distinction selon que les revenus sont distribués à la suite d'une décision régulière des organes compétents de la société ou que les revenus distribués résultent de décisions occultes ou irrégulières et en soumettant seulement ces derniers à la majoration d'assiette contestée, le législateur a retenu des critères objectifs et rationnels au regard du but poursuivi. Il n'en résulte aucune rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre les bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers soumis à cette majoration et les autres bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers.

10. En second lieu, pour apprécier l'existence d'une charge excessive au regard des facultés contributives, il convient de prendre en compte l'ensemble des impositions portant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable. En l'occurrence, pour les revenus de capitaux mobiliers visés par les dispositions contestées, il convient de cumuler l'impôt sur le revenu et la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, tous deux calculés en fonction d'une assiette majorée de 25 %, ainsi que les contributions sociales, puis de tenir compte de la déductibilité d'une fraction de la contribution sociale généralisée, prévue à l'article 154 quinquies du code général des impôts. Il en résulte que, sous l'empire de l'article 158 dans sa rédaction résultant de la loi du 28 décembre 2011, les revenus en cause étaient soumis à un taux marginal maximal d'imposition de 68,9 %. Sous l'empire du même article dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2013, ce taux s'établissait à 73,6 %.

11. Ces taux, qui ne s'appliquent qu'à de hauts niveaux de revenus imposables, portent sur des revenus de capitaux mobiliers dissimulés, non spontanément déclarés par le contribuable. Il ne résulte pas de ces taux une charge excessive au regard des facultés contributives des contribuables.

12. Il résulte de tout ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques doit être écarté.

13. Par ailleurs, la majoration contestée ne constituant pas une sanction ayant le caractère d'une punition, les griefs tirés de la méconnaissance des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 doivent être écartés comme inopérants. Dès lors, les dispositions contestées, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.