

N° 458429 – Société Lorraine Services

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 6 avril 2022

Décision du 25 avril 2022

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur publique

Le I de l'article 242 ter du CGI fait obligation, aux personnes qui assurent le paiement des revenus de capitaux mobiliers visés aux articles 108 à 125 du même code ainsi que des produits des bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature, de déclarer l'identité et l'adresse des bénéficiaires ainsi que, par nature de revenus, le détail du montant imposable et du crédit d'impôt, le revenu brut soumis à un prélèvement libératoire et le montant de ce prélèvement, ainsi que le montant des revenus exonérés. Cette déclaration, aussi appelée IFU (imprimé fiscal unique), doit, en vertu de l'article 49 D de l'annexe III au CGI, être souscrite avant le 16 février et porter sur l'ensemble des opérations de l'année civile précédente. Le 1 du I de l'article 1736 du même code, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 ratifiée par la loi du 12 mai 2009, rend la méconnaissance de cette obligation déclarative, de même que de celle portant sur les commissions, courtages, honoraires, gratifications et autres rémunérations versées à des tiers prévue à l'article 240 du CGI, passible d'une amende égale à 50 % des sommes non déclarées. Ces dispositions précisent que 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.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a constaté que la société Lorraine Services avait distribué, le 30 juin 2006, des dividendes d'un montant de 500 000 euros mais qu'elle n'avait pas souscrit de déclaration de paiement de revenus de valeurs mobilières en application de l'article 242 ter. L'administration a, par suite, infligé à la société

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

l'amende prévue au 1 de l'article 1736 du code au titre de l'année 2006, sans qu'ait d'incidence la circonstance que les bénéficiaires des sommes les avaient déclarées au titre de 2006 et n'avaient éludé aucun impôt. Compte tenu du montant des sommes versées et non déclarées par la société, cette amende s'est élevée à 250 000 euros. La société, qui a demandé sans succès au TA de Strasbourg puis à la CAA de Nancy la décharge de cette amende, se pourvoit aujourd'hui en cassation contre l'arrêt de rejet rendu par cette cour.

A l'appui de son pourvoi, elle soulève une question prioritaire de constitutionnalité dirigée contre les dispositions précitées de l'article 1736, I, 1 du CGI.

Toutefois, ces dispositions ont déjà été déclarées conformes à la Constitution par le Conseil constitutionnel par sa décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012 (RJF 12/12 n° 1150).

Dans cette décision, le Conseil constitutionnel a jugé qu'en réprimant le manquement aux obligations prévues à l'article 240, au 1 de l'article 242 ter et à l'article 242 ter B CGI, de transmettre à l'administration fiscale des informations relatives aux sommes versées à d'autres contribuables, la disposition contestée sanctionne le non-respect d'obligations déclaratives permettant à l'administration fiscale de procéder aux recoupements nécessaires au contrôle du respect, par les bénéficiaires des versements qui y sont mentionnés, de leurs obligations fiscales. Il a estimé qu'en fixant l'amende encourue par l'auteur des versements en proportion des sommes versées, le législateur a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle, et qu'il a proportionné la sanction en fonction de la gravité des manquements réprimés appréciée à raison de l'importance des sommes non déclarées. Ayant ensuite considéré que le taux de 50 % retenu n'est pas manifestement disproportionné, le Conseil constitutionnel en a déduit que le grief tiré de la méconnaissance de l'article 8 de la Déclaration de 1789 par le 1 du I de l'article 1736 du CGI devait être écarté.

La question soulevée par la présente affaire est celle de savoir si, comme le soutient la requérante, l'évolution ultérieure de la jurisprudence constitutionnelle sur le principe

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

de proportionnalité des peines caractérise un changement de circonstances autorisant et justifiant que la disposition contestée soit de nouveau soumise à l'examen du Conseil constitutionnel.

Le Conseil constitutionnel admet que ses propres décisions puissent constituer un changement des circonstances de droit justifiant le réexamen d'une disposition contestée.

A titre d'illustration, il a jugé que sa décision n° 2010-14/22 QPC du 30 juillet 2010, ayant déclaré certains articles du code de procédure pénale contraires à la Constitution notamment en ce qu'ils permettent que la personne gardée à vue soit interrogée sans bénéficier de l'assistance effective d'un avocat, constituait un changement des circonstances de droit justifiant le réexamen des dispositions de la loi du 2 février 1981 qui avaient supprimé le droit, pour la personne présentée devant le procureur de la République en vue d'être traduite devant le tribunal correctionnel, de demander à bénéficier de l'assistance d'un avocat (Cons. cons. 6 mai 2011, n° 2011-125 QPC).

La décision par laquelle il a déclaré en 2015 contraires à la Constitution des dispositions faisant varier le montant de l'indemnité octroyée par le juge au salarié licencié sans cause réelle et sérieuse en fonction des effectifs de l'entreprise, au motif qu'elles méconnaissaient le principe d'égalité devant la loi, a également été regardée par le Conseil constitutionnel comme un changement des circonstances de droit justifiant le réexamen des dispositions de l'article L. 1235-3 du code du travail sur l'indemnité à la charge de l'employeur en cas de licenciement sans cause réelle et sérieuse (Cons. cons. 13 octobre 2016, n° 2016-582 QPC).

De même, il a estimé que sa décision n° 2015-715 DC du 5 août 2015, par laquelle il a jugé contraires au droit au respect de la vie privée des dispositions instaurant un droit

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

de communication des données de connexion au profit des agents de l'Autorité de la concurrence, constituait un changement des circonstances justifiant le réexamen des dispositions de l'article 65 du code des douanes relatives au droit de communication des données connexion dont bénéficient les agents des douanes (Cons. cons. 15 février 2019, n° 2018-764 QPC).

Ou encore, le Conseil constitutionnel a regardé ses décisions du 18 mars 2015 et du 24 juin 2016 ayant jugé que le cumul de l'application de dispositions instituant des sanctions, lorsque celles-ci sont infligées à l'issue de poursuites différentes en application de corps de règles distincts, peut méconnaître le principe de nécessité des délits et des peines si différentes conditions sont réunies, comme un changement des circonstances de droit justifiant le réexamen de l'article L. 314-18 du code des juridictions financières (Cons. cons. 1^{er} juillet 2016, n° 2016-550 QPC).

En revanche, dans sa décision n° 2010-104 QPC du 17 mars 2011, saisi par vous, le Conseil constitutionnel a jugé que la circonstance qu'il a précisé, par une décision du 22 juillet 2005, que le principe d'individualisation des peines découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789, ne constituait pas un changement des circonstances de nature à imposer le réexamen du grief tiré de la méconnaissance de l'article 8 par les dispositions de l'article 1728 du CGI sur la pénalité de 80% pour activité occulte.

Par ailleurs, alors qu'un requérant se prévalait de sa décision n° 2014-385 QPC du 28 mars 2014 ayant jugé 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* », le Conseil constitutionnel a considéré qu'il ne résultait de cette décision ni une modification de la répartition des compétences entre le pouvoir législatif et le pouvoir réglementaire, ni une modification de la portée du principe de légalité des peines lorsqu'il s'applique à une sanction disciplinaire ayant le caractère

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

d'une punition, et en a déduit que cette décision ne constituait pas un changement des circonstances justifiant le réexamen des dispositions contestées (Cons. cons. 19 mai 2017, n° 2017-630 QPC). Les *Commentaires* sur cette décision relèvent que : « *pour admettre un changement de circonstances, il aurait fallu que la jurisprudence du Conseil constitutionnel ait substantiellement évolué et ait tiré de l'article 8 de la Déclaration de 1789 l'obligation pour le législateur de définir lui-même les sanctions en matière disciplinaire. Or tel n'est pas le cas* ». Ils ajoutent que si le Conseil constitutionnel n'avait pas eu l'occasion avant 2014 de contrôler expressément une sanction disciplinaire au regard du principe de légalité des peines, l'application de ce principe à de telles sanctions ne faisait pas de doute et qu'ainsi, la décision invoquée n'avait pas eu pour effet d'étendre le champ d'application de ce principe.

En l'espèce, la société Lorraine Services estime que le Conseil constitutionnel a, postérieurement à sa décision du 20 juillet 2012, développé une jurisprudence particulière sur la conformité au principe de proportionnalité des peines des amendes fiscales proportionnelles sanctionnant des manquements déclaratifs, et qu'une telle évolution jurisprudentielle caractérise un changement dans les circonstances de droit rebattant les cartes et remettant en cause la déclaration de conformité préalablement prononcée.

En présence de sanctions fiscales dont le montant procède de l'application d'un taux à une assiette donnée, c'est-à-dire de pénalités proportionnelles et non forfaitaires, la jurisprudence constitutionnelle s'attache à vérifier, d'une part, que l'assiette retenue est en lien avec l'infraction sanctionnée, et d'autre part, que le dispositif institué par la loi n'est pas, compte tenu de cette assiette et du taux appliqué, susceptible d'aboutir au prononcé de sanctions revêtant un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des infractions constatées.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Or, fait valoir la société, s'il continue de limiter son examen à un contrôle de l'absence de disproportion manifeste des peines encourues à la gravité du manquement sanctionné, le Conseil constitutionnel a néanmoins, depuis quelques années, substantiellement approfondi le contenu de son analyse de la proportion à la gravité du manquement, en doublant la vérification abstraite d'un lien entre le manquement et l'assiette et du niveau du taux, de la prise en compte du préjudice subi par le Trésor ou de l'avantage retiré du manquement et du point de savoir si, dans certaines hypothèse, et eu égard notamment à l'existence ou à l'absence d'un plafond, l'amende est susceptible d'être manifestement disproportionnée.

Ainsi, à l'exception notable de la décision *Sté Edenred* du 9 juin 2017 (n° 2017-636 QPC) ayant validé l'amende, égale à 5 % du montant des sommes omises, sanctionnant le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état de suivi des plus-values en sursis ou report d'imposition, les décisions rendues par le Conseil constitutionnel postérieurement à 2012 ont systématiquement censuré les pénalités ou amendes proportionnelles visant de pures omissions déclaratives ou documentaires qui étaient établies en fonction d'une assiette dépourvue de tout lien avec les droits éludés ou avec le profit direct ou indirect qui a pu être retiré du manquement.

Ainsi, dans la loi de finances pour 2014, le Conseil constitutionnel a censuré, d'une part, une disposition qui sanctionnait d'une amende dont le montant peut atteindre 0,5 % du chiffre d'affaires le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure adressée par l'administration en matière de contrôle des prix de transfert, au motif qu'il avait, s'agissant du manquement à une obligation documentaire, retenu un critère de calcul du maximum de la peine encourue sans lien avec les infractions réprimées et qui revêt un caractère manifestement hors de proportion avec leur gravité. Dans cette même loi, il a censuré, d'autre part, l'amende prévue en cas de défaut de

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

présentation de certains documents dans le cadre de la procédure de vérification des comptabilités, dont le montant était fixé à 5 pour mille du montant du chiffre d'affaires ou des recettes brutes déclaré ou rehaussé par exercice soumis à contrôle, au motif là aussi que le législateur avait, s'agissant d'un manquement à une obligation documentaire, retenu des critères de calcul en proportion du chiffre d'affaires ou du montant des recettes brutes déclaré sans lien avec les infractions et qui revêtent un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des infractions réprimées (Cons. cons. 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, n° 2013-685 DC, cons. 97 et cons. 104 et 108 à 110).

Puis, en 2016, se prononçant sur l'amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger du IV de l'article 1736, le Conseil constitutionnel a jugé qu'en prévoyant une amende proportionnelle au solde de ces comptes pour un simple manquement à une obligation déclarative, sans aucun plafonnement et encourue même dans l'hypothèse où les sommes figurant sur ces comptes n'ont pas été soustraites frauduleusement à l'impôt, le législateur a instauré une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'il a entendu réprimer et par suite, contraire à la Constitution (n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016). L'année suivante, c'est l'amende pour défaut de déclaration d'un trust prévue au IV bis de l'article 1736 que le Conseil constitutionnel a déclarée contraire à la Constitution, au motif qu'en instituant une telle amende dont le montant, non plafonné, est fixé en proportion des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés, pour un simple manquement à une obligation déclarative, même lorsque les biens et droits placés dans le trust n'ont pas été soustraits à l'impôt, le législateur a instauré une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'il a entendu réprimer (décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017). Quelques mois plus tard, le même raisonnement et les mêmes critères ont conduit à la censure, par la décision n° 2017-667 QPC du 27 octobre 2017, de l'amende proportionnelle

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

pour défaut de déclaration des contrats de capitalisation souscrits à l'étranger de l'article 1766, au motif qu' « *en prévoyant une amende dont le montant, non plafonné, est fixé en proportion de la valeur des contrats non déclarés, pour un simple manquement à une obligation déclarative, même lorsque les revenus n'ont pas été soustraits à l'impôt, le législateur a instauré une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'il a entendu réprimer* ».

Enfin, la requérante se prévaut de la récente décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021, *Société KF3 Plus* sur les amendes sanctionnant le défaut de délivrance d'une facture, ayant jugé qu'en instituant des amendes proportionnelles au montant des transactions, dont le montant n'est pas plafonné, dont le taux (50 % pour l'une, 5% pour l'autre) est fixe, et restant dues alors même que la transaction aurait été régulièrement comptabilisée, les dispositions contestées « *peuvent donner lieu à une sanction manifestement disproportionnée au regard de la gravité du manquement constaté, comme de l'avantage qui a pu en être retiré* » et sont, par suite, contraires à l'article 8 de la DDHC.

Certes, comme le fait valoir le ministre en défense, le Conseil constitutionnel n'a pas fondamentalement modifié les critères de base de son analyse (contrôle limité à l'erreur manifeste, vérification dans ce cadre de l'adéquation de la sanction à la gravité du manquement en prenant en compte l'assiette et le taux), et l'on pourrait estimer que les décisions qui précèdent ne manifestent aucune évolution ni de ce cadre d'analyse, ni de son maniement, mais ne sont qu'autant d'illustrations de sa mise en application compte tenu, dans chaque cas, des spécificités propres à l'amende considérée. En particulier, l'assiette de l'amende, constituée des sommes versées non déclarées, n'est ici pas sans lien avec le manquement commis – l'omission de déclarer le versement de ces sommes.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Certes aussi, les Commentaires sur la décision *Sté KF3 Plus* font mention de la décision n° 2012-267 QPC dans leur panorama de la jurisprudence constitutionnelle, à titre d'illustration de ce que le Conseil veille à l'existence d'un lien entre la nature de la sanction et la gravité des faits réprimés, en retenant une assiette de l'amende proportionnelle pertinente au regard de cette gravité.

Certes enfin, le manquement sanctionné par l'amende en cause aujourd'hui, d'une part, porte sur une obligation déclarative essentielle pour permettre à l'administration fiscale de suivre les flux de distributions et ainsi d'assurer l'effectivité du contrôle du respect par les bénéficiaires des distributions de leurs propres obligations déclaratives, et d'autre part, se révèle délicat sinon rétif à la mise en œuvre d'une amende toujours parfaitement proportionnée à la gravité de ce manquement : des pénalités forfaitaires, sans lien avec le montant des distributions et *a fortiori* avec celui des droits éludés par le tiers, peuvent être trop faibles ou trop élevées, et cette amende visant un tiers déclarant, et non le contribuable, le tiers ne retire lui-même pas de profit de ce manquement ; proportionner l'amende au préjudice subi par le Trésor supposerait ainsi des vérifications complémentaires, tenant au devenir fiscal des sommes distribuées entre les mains des bénéficiaires.

Mais quelles que soient ces difficultés, l'on ne peut que noter, outre le caractère très élevé du taux (50%) appliqué à une assiette elle-même très large (les sommes distribuées), l'absence de tout plafonnement de l'amende proportionnelle ici en cause et la totale absence de lien avec les droits éludés par les bénéficiaires, en particulier l'impossibilité pour le tiers déclarant de démontrer, afin d'obtenir par exemple un plafonnement de l'amende ou une atténuation de son taux, que son manquement déclaratif ne procédait d'aucune mauvaise foi et n'a causé aucun préjudice au Trésor compte tenu du respect par les bénéficiaires des distributions de leurs propres obligations fiscales. En outre, la faculté d'échapper à l'amende en cas de premier

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

manquement déclaratif par la correction de ce manquement ne fonctionnant qu'à la condition que le déclarant s'aperçoive dans l'année de son oubli, elle est en réalité de portée pratique très réduite et ne permet aucunement de « sauver » l'ensemble des tiers déclarants de bonne foi. La présente affaire l'illustre : une unique distribution régulière de dividendes de 500 000 euros, aucun impôt éludé, pas de caractère réitéré du manquement du tiers déclarant, et pourtant 250 000 euros d'amende. Ajoutons enfin qu'alors que dans l'affaire *Sté Edenred*, l'obligation déclarative dont la pénalité sanctionnait le non-respect pouvait être regardée comme la contrepartie d'un régime fiscal de faveur dont la personne sanctionnée avait bénéficié, un tel aspect est absent dans le présent dispositif.

Si la décision de 2012 n'existait pas, nous n'hésiterions donc pas un instant, à la lumière du panorama des décisions qui se sont succédé depuis lors, à vous inviter à renvoyer l'affaire au Conseil constitutionnel et nous nourririons de sérieux doutes sur la chance, pour ce dispositif, de passer avec succès les fourches caudines du test de constitutionnalité. La jurisprudence constitutionnelle désormais bien établie sur les amendes sanctionnant des manquements à de pures obligations documentaires ou déclaratives sans lien avec les droits éludés nous semble donc susceptible de constituer un changement dans les circonstances de droit justifiant un réexamen par le Conseil constitutionnel de la question de la conformité de cette amende au principe de proportionnalité des peines. Il n'est pas exclu que le Conseil infirme, comme il lui est déjà arrivé de le faire, l'existence d'un tel changement, mais il nous semble que la probabilité qu'un tel changement soit reconnu est trop importante pour que vous puissiez de vous-mêmes l'exclure et qu'il appartient au Conseil constitutionnel, et à lui seul, de prendre position sur la portée à donner à l'évolution depuis de 2012 de sa jurisprudence.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Par ces motifs, nous concluons donc au renvoi au Conseil constitutionnel de la QPC invoquée.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.