

N° 357796 QPC
Mme Irène A...

3^e et 8^e sous-sections réunies
Séance du 7 mai 2012
Lecture du 23 mai 2012

CONCLUSIONS

Vincent Daumas,
Rapporteur public

En vertu du 1. de l'article 240 du code général des impôts : « Les personnes physiques qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des tiers des commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations, honoraires occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations, doivent déclarer ces sommes dans les conditions prévues aux articles 87, 87 A et 89 ». Le texte précise que : « Ces sommes sont cotisées, au nom du bénéficiaire, d'après la nature d'activité au titre de laquelle ce dernier les a perçues ». L'article 240 du CGI institue ainsi, à la charge des personnes qu'il vise, une obligation déclarative qui concerne non pas leurs propres revenus, mais des sommes qu'elles versent et qui vont, en revanche, constituer des revenus pour leurs bénéficiaires. L'objet de cette obligation pesant sur ceux que le législateur désigne comme les « tiers déclarants » est bien sûr de permettre à l'administration d'effectuer des recoupements entre les déclarations souscrites sur le fondement de l'article 240 du CGI et les déclarations de revenus ou de résultats des bénéficiaires des diverses sommes mentionnées par ce même article. Il s'agit donc de doter l'administration fiscale de moyens de contrôle propres à faciliter sa mission (ou, plutôt, de la rendre un peu moins difficile).

A défaut de se conformer à l'obligation de déclarer les rémunérations versées, les personnes assujetties à cette obligation perdaient, en vertu des dispositions de l'article 238 du CGI, le droit de déduire ces rémunérations en tant que frais professionnels. Leurs propres impositions s'en trouvaient donc majorées. La sanction du défaut de déclaration a changé par l'effet de l'adoption de l'ordonnance (n° 2005-1512) du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités. D'une part, cette ordonnance a abrogé l'article 238 du CGI prévoyant la non-déductibilité des sommes non déclarées (article 22, II de l'ordonnance). D'autre part, elle a institué, au 1° du I de l'article 1736 du CGI, une amende égale à 50 % des sommes non déclarées en cas de méconnaissance de l'obligation prévue au 1. de l'article 240 (article 13, IV de l'ordonnance). Le nouveau régime de sanction de ce défaut de déclaration est entré en vigueur au 1^{er} janvier 2006 (article 25 de l'ordonnance).

Mme Irène A... exerce une activité d'infirmière libérale à son cabinet de Chamberet, dans le département de la Corrèze. Son activité professionnelle a fait l'objet en 2007 d'une vérification de comptabilité au titre des années 2004 et 2005, au terme de laquelle l'administration a constaté que Mme A... n'avait pas déclaré, en 2006, les honoraires reversés en 2005 à plusieurs infirmières aux services desquelles elle avait eu recours pour assurer des

remplacements. L'administration a mis à sa charge, en conséquence, l'amende prévue par le 1° du I de l'article 1736 du CGI, pour un montant égal à 50 % des sommes dont la déclaration avait été omise, soit 30 756 euros. Relevons que, sur recours gracieux de Mme A..., l'administration lui a fait remise de la plus grande partie de cette amende, réduisant la somme due à ce titre à 10 000 euros.

Mme A... a contesté l'amende restant à sa charge devant le tribunal administratif de Limoges. Sur ce point, le tribunal a rejeté sa demande en décharge. Mme A... a fait appel de son jugement, en tant qu'il ne lui avait que partiellement donné satisfaction, devant la cour administrative d'appel de Bordeaux. C'est à cette occasion qu'à l'appui de sa contestation de l'amende litigieuse, Mme A... a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) à l'encontre des dispositions du 1° du I de l'article 1736 du CGI. Le président de la 4^e chambre de la cour de Bordeaux vous a transmis cette question.

Pour déterminer s'il y a lieu de renvoyer cette QPC, vous devez vérifier si les conditions posées par l'article 23-4 de l'ordonnance¹ du 7 novembre 1958 sont remplies.

Mais, avant cela, il faut vous demander si vous êtes bien face à une disposition législative au sens de l'article 61-1 de la Constitution. Vous jugez, en effet, qu'une disposition issue d'une ordonnance n'ayant pas fait l'objet d'une ratification ne constitue pas une disposition législative au sens de ces dispositions (CE 11 mars 2011, M. B..., n° 341658, au Recueil).

En l'espèce, les dispositions contestées sont bien législatives. D'une part, un projet de loi de ratification a été déposé à l'Assemblée nationale le 1^{er} mars 2006 (document n° 2919), dans le délai imparti par la loi d'habilitation², de sorte que les dispositions de l'ordonnance du 7 décembre 2005 ne sont pas devenues caduques. D'autre part, cette ordonnance a été explicitement ratifiée par l'article 138 (I, 15°) de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures.

Ratification qui selon votre jurisprudence a un effet rétroactif, de sorte que les dispositions de l'ordonnance doivent dès l'origine être regardées comme de forme législative. Vous avez fixé votre jurisprudence en ce sens à l'occasion de l'examen de recours pour excès de pouvoir ou d'exceptions d'illégalité dirigées contre des dispositions issues d'ordonnances prises sur le fondement de l'article 38 de la Constitution (CE 7 février 1994, M. G..., n° 84933, au Recueil p. 55 ; CE 8 décembre 2000, M. H... et autres, n° 212081, inédite au Recueil ; CE 29 octobre 2004, M. S... et autres, n° 269814, au Recueil). Et vous avez, très logiquement, repris la même ligne jurisprudentielle dans le cadre de la QPC (voyez par exemple CE 6^e sous-section jugeant seule, 18 juillet 2011, association France Nature Environnement, n° 340551, inédite au Recueil, dans laquelle vous admettez le renvoi au Conseil constitutionnel d'une disposition issue d'une ordonnance ratifiée, à l'occasion de recours pour excès de pouvoir dirigés contre des arrêtés qui avaient fait application de cette disposition antérieurement à la ratification).

¹ n° 58-1067

² Il s'agit de la loi n° 2004-1343 du 9 décembre 2004 habilitant le Gouvernement à prendre par ordonnance des mesures de simplifications du droit. L'ordonnance du 7 décembre 2005 a été prise sur le fondement de son article 24, 3°, dans le délai de douze mois prévu au premier alinéa de l'article 92 de cette loi. Le troisième alinéa de ce même article prévoyait l'obligation de dépôt d'un projet de loi de ratification dans le délai de trois mois suivant la publication de l'ordonnance.

Cette précision apportée, nous pouvons en venir à l'examen des conditions posées par l'article 23-4 de l'ordonnance de 1958.

21. La première condition, celle de l'applicabilité au litige de la disposition législative contestée, est remplie. Il est constant que la sanction fiscale infligée à Mme A... est fondée sur les dispositions critiquées.

22. La deuxième condition prévue par l'article 23-4 de l'ordonnance de 1958 est elle aussi remplie : si les dispositions introduites à l'article 1736 du CGI par l'ordonnance de 2005 ont été modifiées à plusieurs reprises depuis lors, ce n'est pas le cas des dispositions du 1 du I de cet article, qui sont les seules faisant l'objet de la QPC qui vous est soumise. Le Conseil constitutionnel n'a donc jamais eu l'occasion d'examiner la question de leur conformité à la Constitution.

23. C'est la troisième condition qui peut donner matière à douter.

Il est soutenu que l'amende fiscale de l'article 1736 du CGI méconnaît les principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines garantis par l'article 8 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

231. La critique est opérante puisque 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 (Cons. const, décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987). Or le Conseil constitutionnel juge que les amendes et majorations tendant à réprimer le comportement des personnes qui ont méconnu leurs obligations fiscales doivent être considérées comme des sanctions ayant le caractère d'une punition (Cons. const, décision n° 2012-239 QPC du 4 mai 2012) et cette qualification ne fait aucun doute en l'espèce.

232. La question n'est pas nouvelle. Le Conseil constitutionnel a fait application à de nombreuses reprises des principes invoqués en les interprétant, non seulement en matière pénale mais aussi dans le cas de sanctions fiscales.

233. La question est-elle sérieuse ?

Mme A... reproche à l'amende instituée par les dispositions litigieuses de ne tenir aucun compte, d'une part, de l'existence d'un préjudice éventuellement subi par l'Etat et, d'autre part, du caractère volontaire ou involontaire du manquement déclaratif qu'elle sanctionne. Sur le premier point, elle fait valoir que le texte devrait tenir compte de l'hypothèse dans laquelle, même si le tiers déclarant ne s'est qu'imparfaitement acquitté de l'obligation déclarative résultant de l'article 240 du CGI, les bénéficiaires des rémunérations versées ont déclaré, au titre de leurs propres obligations déclaratives, les sommes reçues³. Dans cette hypothèse en

³ Cette lecture du texte que critique Mme A... ne nous semble faire aucun doute, compte tenu de sa lettre. Au demeurant, votre lecture de l'ancien article 1768 bis du CGI, qui prévoyait d'autres amendes encourues par les tiers déclarants en cas de méconnaissance de leurs obligations déclaratives, est bien en ce sens : un tiers déclarant sanctionné pour n'avoir pas satisfait à ces obligations ne peut utilement se prévaloir de la circonstance que le bénéficiaire des sommes versées a lui-même satisfait à ses propres obligations déclaratives (CE 23 juillet 1976, société X..., n° 96761, aux tables du Recueil et à la RJF 10/76 n° 451 ; CE 27 mai 2009, SNC Saint-Honoré, n° 307957, aux tables et à la RJF 8-9/09 n° 764).

effet, le Trésor public ne subit aucun préjudice du fait du manquement du tiers déclarant. Sur le second point, Mme A... soutient que le texte devrait tenir compte de la bonne foi du tiers déclarant afin de traiter différemment celui qui s'abstient sciemment de déclarer les rémunérations versées et celui qui omet de déclarer par inadvertance, négligence ou empêchement. Faute de prévoir ces distinctions, le texte ne permettrait pas d'adapter suffisamment la sanction à la gravité de l'infraction et conduirait donc, dans certaines hypothèses, au prononcé de sanctions manifestement disproportionnées. Il méconnaîtrait, par suite, les principes d'individualisation et de proportionnalité des peines, qui sont deux exigences découlant du principe de leur nécessité.

Rappelons tout d'abord, s'agissant du principe de proportionnalité des peines, que le Conseil constitutionnel exerce un contrôle d'erreur manifeste, autrement dit un contrôle restreint, en vertu duquel il ne censure que les dispositions législatives instaurant des peines ou sanctions manifestement disproportionnées (décision n° 80-127 DC des 19 et 20 janvier 1981). Certaines décisions précisent que la disproportion s'apprécie par rapport à la « gravité des manquements » ou des agissements en cause (par exemple décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003). D'autres font référence à l'ampleur de « l'avantage qui en a été retiré » (cf. décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997). Tout dépend, en réalité, de la nature du comportement que le législateur cherche à réprimer. Dans le cas de l'amende litigieuse, il s'agit de sanctionner un manquement purement objectif à une obligation de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant d'autres contribuables. Sauf cas de montage frauduleux, le tiers déclarant ne retire aucun avantage de ce manquement, contrairement à l'hypothèse dans laquelle une personne s'abstient, en tant que contribuable, de déclarer tout ou partie de ses propres revenus à l'administration. La proportionnalité de la sanction doit donc s'apprécier à l'aune de la gravité du comportement réprimé.

Au titre du contrôle exercé sur la proportionnalité de la sanction, le Conseil constitutionnel a par exemple jugé que l'amende fiscale encourue en cas de divulgation du montant du revenu d'une personne, en violation des dispositions de l'article L. 111 du LPF, égale en toute hypothèse au montant des revenus divulgués, « édicte une sanction qui pourrait, dans nombre de cas, revêtir un caractère manifestement disproportionné » (décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987 relative à la loi de finances pour 1988). Il a également déclaré contraire à la Constitution les dispositions de l'article 1740 ter A du CGI, insérées dans le code par la loi de finances pour 1999, aux termes duquel : « Toute omission ou inexactitude constatée dans les factures ou documents en tenant lieu mentionnés aux articles 289 et 290 quinquies donne lieu à l'application d'une amende de 100 F par omission ou inexactitude. Le défaut de présentation de ces mêmes documents entraîne l'application d'une amende de 10 000 F par document non présenté ». Cet article instituait donc des sanctions forfaitaires – ce qui n'est pas le cas des dispositions qui nous occupent. Le Conseil constitutionnel a jugé que, « nonobstant les garanties de procédure dont il est [...] assorti, ce nouvel article pourrait, dans nombre de cas, donner lieu à l'application de sanctions manifestement hors de proportion avec la gravité de l'omission ou de l'inexactitude constatée, comme d'ailleurs avec l'avantage qui en a été retiré » (décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997 relative à la loi de finances pour 1998).

Il nous semble qu'au regard de ces précédents, spécialement du premier, on peut avoir un doute sur la proportionnalité de l'amende de 50 % de l'article 1736 du CGI, en particulier lorsque le tiers déclarant est de bonne foi.

S'agissant du principe d'individualisation des peines, la jurisprudence récente du Conseil constitutionnel l'a conduit à définir une sorte de « grille de contrôle » qu'il applique aux sanctions fiscales pour vérifier leur conformité aux dispositions de l'article 8 de la DDHC.

Cette grille de lecture ressort notamment de sa décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, rendue à propos de la majoration de 40 % du montant des droits prévue en cas de mauvaise foi du contribuable par l'article 1729 du CGI. Le Conseil constitutionnel se fonde sur les critères suivants :

- en premier lieu, l'existence, dans la loi, d'une possibilité de modulation des peines en fonction de la gravité du comportement réprimé ;
- en deuxième lieu, l'existence d'un lien entre la peine et ce comportement ;
- en troisième lieu, la possibilité pour le juge d'exercer son plein contrôle quant aux faits et à leur qualification, lui permettant ainsi de proportionner la peine à la gravité du comportement réprimé.

Ces critères ont été appliqués récemment par le Conseil constitutionnel à la pénalité prévue par l'article 1759 du CGI. Vous savez que les dispositions de l'article 1649 A du CGI posent une obligation de déclarer les comptes ouverts à l'étranger et présument que les sommes transitant sur des comptes non déclarés constituent des revenus imposables. En cas d'application de ces dispositions, l'article 1759 du même code prévoit une majoration de 40 % des impositions dues. Vous avez renvoyé la question de la conformité à la Constitution de cette sanction au Conseil constitutionnel, en soulignant qu'il s'agissait, comme celle qui nous occupe, d'une pénalité à taux unique (CE 15 décembre 2011, M. A..., n° 327204, inédite au Recueil, RJF 3/12 n° 286). Le Conseil constitutionnel a jugé, dans la décision qu'il a rendue sur cette QPC (décision n° 2011-220 QPC du 10 février 2012, RJF 4/12 n° 400), que la majoration fixe de 40 % prévue par l'article 1759 du CGI était conforme à la Constitution. Il l'a fait au vu de trois séries de considérations :

- tout d'abord, elle était susceptible de se cumuler avec les majorations « de droit commun » instituées par l'article 1729 du CGI, de sorte que le législateur avait assuré une certaine modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés ;
- ensuite, la disposition contestée instituait une sanction financière proportionnelle et dont la nature était directement liée à celle du manquement constaté ;
- enfin le juge pouvait dispenser le contribuable de la majoration dans le cas où celui-ci apportait la preuve que les sommes transférées à l'étranger en méconnaissance de l'obligation déclarative ne constituaient pas un revenu imposable.

Le Conseil constitutionnel en a déduit que le juge pouvait ainsi proportionner les pénalités selon la nature et la gravité des agissements.

C'est la tentative d'un raisonnement par analogie qui nous fait hésiter.

La transposition du premier temps du raisonnement suivi par le Conseil constitutionnel n'est déjà pas évidente. En effet, si le Conseil constitutionnel a admis, dans ce précédent, de regarder comme relevant d'une échelle unique de sanctions les majorations « de droit commun » de l'article 1729 du CGI et celle de son article 1759, elles constituaient un ensemble de sanctions qui, bien qu'hétéroclites, avaient toutes pour objet de réprimer des manquements déclaratifs du contribuable. Or dans notre affaire, il paraît encore un peu plus difficile de mettre sur le même plan les majorations de l'article 1729 du CGI et l'amende en litige, qui vise à réprimer le manquement déclaratif d'un tiers déclarant.

Le deuxième temps du raisonnement, quant à lui, ne pose pas de difficulté : l'amende est proportionnelle au montant des sommes non déclarées, ce qui assure un lien avec le comportement réprimé.

En revanche, le troisième temps du raisonnement n'est, lui non plus, pas facile à reproduire. En effet, le Conseil constitutionnel a relevé, dans le cas de la pénalité de l'article 1751, que le contribuable peut démontrer que l'omission déclarative qui lui est reprochée ne s'est traduite, en réalité, par aucun préjudice pour le Trésor, en apportant la preuve que les sommes soustraites au contrôle de l'administration du fait de l'omission de déclarer un compte à l'étranger ne constituent pas des revenus imposables. Une tentative de transposition de ce raisonnement au cas de l'amende litigieuse conduit à se demander si le Conseil constitutionnel n'exigerait pas que le tiers déclarant soit mis à même de démontrer qu'une omission déclarative de son fait n'a eu aucune conséquence pour le Trésor, dans la mesure où les bénéficiaires, pour leur part, ont tous déclaré, dans leur totalité, les sommes par lui versées. Une telle transposition pourrait sembler un peu baroque au regard du principe de personnalité des peines, il faut le reconnaître, puisque l'application de la sanction au tiers déclarant dépendrait non seulement de son propre comportement, mais aussi de celui du bénéficiaire des sommes versées. Mais le principe de personnalité des peines est appliqué de manière moins stricte dans le domaine de la répression administrative que dans celui du droit pénal *stricto sensu* – où il ne s'exprime d'ailleurs avec sa pleine portée que s'agissant des matières criminelle et délictuelle.

Quoiqu'il en soit, les observations qui précèdent nous conduisent à émettre un doute quant à la conformité des dispositions critiquées au regard du principe d'individualisation des peines.

Terminons en indiquant que le tempérament prévu par le texte du 1^o du I de l'article 1736 ne devrait pas changer le sens de l'analyse. La disposition contestée prévoit en effet que « l'amende n'est pas applicable aux tiers déclarants, 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 ». Cette disposition entend restreindre le champ d'application de l'amende fiscale mais elle n'est, en réalité, que très peu protectrice car aucun texte n'impose à l'administration d'adresser au tiers déclarant une mise en demeure de souscrire la déclaration qu'il doit déposer à ce titre.

Au final, même si nous ne sommes pas convaincu, eu égard à la portée donnée par le Conseil constitutionnel à l'objectif de lutte contre la fraude fiscale, que le renvoi de cette QPC conduise à une déclaration d'inconstitutionnalité, nous vous proposons de considérer qu'elle revêt un caractère sérieux, pour les motifs que nous avons indiqués. Ajoutons que le Conseil constitutionnel ne s'est pas encore prononcé sur ce type de sanction fiscale mise à la charge de tiers déclarants, qui nous semble présenter une certaine originalité. Le renvoi de cette QPC lui permettra de compléter le panorama de ses décisions rendues en matière de pénalités fiscales.

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