

N° 449641 – Société Batouche Investissements (QPC)

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 3 mai 2021

Lecture du 7 mai 2021

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteure publique

La société Batouche investissement, qui exploite un hôtel de tourisme, a fait l'objet d'un contrôle sur place, à l'issue duquel l'administration fiscale a constaté que cette société n'avait, en méconnaissance des dispositions de l'article 1605 ter du CGI, déclaré ni auto-liquidé aucune cotisation de contribution à l'audiovisuel public sur l'annexe de ses déclarations de chiffre d'affaires déposées en matière de TVA de 2014 à 2016, alors que cet hôtel était pourvu au 1^{er} janvier de ces années de 73 récepteurs de télévision. L'administration a, par suite, assujetti la société à des rappels de contribution à l'audiovisuel public au titre de ces trois années pour un montant total de 21 701 euros, qu'elle a assortis de l'intérêt de retard de l'article 1727 du CGI.

L'administration a, en outre, infligé à la société l'amende prévue au 2 l'article 1840 W ter du CGI, en vertu duquel « *les omissions ou inexactitudes dans les déclarations prévues aux 5° et 6° de l'article 1605 ter ou le défaut de souscription de ces déclarations dans les délais prescrits entraînent l'application d'une amende de 150 € par appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé* ». Le défaut de déclaration ayant porté sur 73 téléviseurs, trois années de suite, le montant total des amendes infligées à la société s'est élevé à 32 850 euros – soit près de 150 % des droits rappelés.

A l'appui de la demande en décharge de ces impositions et amendes qu'elle a formée devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise, la société a soulevé une QPC dirigée contre le 2 de l'article 1840 W ter du CGI. Sous le présent numéro, le tribunal vous a transmis cette question.

Les modifications apportées par l'ordonnance n° 2010-420 du 27 avril 2010 n'ayant porté que sur le 4 de cet article, qui n'est pas en cause dans la présente QPC, les dispositions dont vous êtes saisis sont celles de l'article 1840 W ter dans leur rédaction issue du décret n° 2005-330 du 6 avril 2005 portant incorporation au CGI de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code, qui a créé cet article.

Toutefois, dans la mesure où ce décret n'a fait que reprendre mot pour mot et transférer au nouvel article 1840 W ter les termes de l'ancien article 1605 *quinquies* du CGI, qui avait été créé par la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 et n'avait pas subi de modification entre sa création et son abrogation-transfert par ce décret, les dispositions de l'article 1840 W ter

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.

revêtent bien le caractère de dispositions législatives au sens de l'article 61-1 de la Constitution (rapp., pour le caractère législatif de dispositions issues d'une loi et ayant fait l'objet d'une codification à droit constant par décret : Cons. cons., 4 décembre 2015, *M. Gabor R.*, n° 2015-503 QPC ; a contr. Cons. cons. 28 novembre 2014, *M. Claude C.*, n° 2011-152 QPC).

Ces dispositions, applicables au litige, n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution par le Conseil constitutionnel.

A l'appui de sa QPC, la société soutient notamment que l'article 1840 W ter du CGI méconnaît le principe de proportionnalité des peines, protégé par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

L'amende litigieuse, qui vise à réprimer tout manquement par les professionnels redevables de la contribution à l'audiovisuel public à leurs obligations déclaratives et à dissuader ces professionnels de se livrer à de telles omissions ou insuffisances de déclaration, constitue une sanction ayant le caractère d'une punition. L'invocation des exigences de l'article 8 de la Déclaration est donc opérante.

Toutefois, le Conseil constitutionnel juge qu'il ne lui appartient pas, dans le cadre de la mission qui lui est confiée par les articles 61 et 61-1 de la Constitution, de substituer sa propre appréciation à celle du législateur en ce qui concerne la nécessité des peines attachées aux infractions définies par celui-ci et se limite, par suite, à un contrôle de l'absence de disproportion manifeste des peines encourues à la gravité du manquement sanctionné (par ex. Cons. cons. 20 janvier 1981, n° 80-127 DC ou Cons. cons. 16 juillet 1997, n° 96-377 DC).

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 (par opposition aux pénalités forfaitaires), la jurisprudence constitutionnelle s'attache traditionnellement 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.

Dans le cadre ainsi tracé, et à l'exception notable de la décision *Sté Edenred* du 9 juin 2017 (n° 2017-636 QPC) et de l'amende fiscale sanctionnant le non-respect de plusieurs obligations de déclaration de versement mises à la charge de personnes identifiées par le législateur comme des « tiers déclarants », égale à 50 % des sommes versées non déclarées (n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012), le Conseil constitutionnel a censuré à plusieurs reprises des 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 manquement¹.

¹ v. par exemple, pour la censure de sanctions visant des méconnaissances d'obligations documentaires, égales à un pourcentage du chiffre d'affaires ou des recettes brutes : Cons. cons. 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, n° 2013-685 DC, cons. 97 et cons. 104 et 108 à 110 ; pour la censure de l'amende pour non déclaration de

En revanche, dès lors que l'assiette de la pénalité retenue n'est pas sans lien avec l'infraction réprimée, le caractère restreint du contrôle opéré sur la proportionnalité de la sanction conduit en règle générale le Conseil constitutionnel à constater l'absence de disproportion manifeste entre le taux fixé par le législateur et la gravité du manquement, y compris en présence de pénalités fixées à 100% des droits éludés ou acquittés en retard par le redevable (par ex. Cons. cons., 27 septembre 2013, *M. Smaïn Q. et autre*, n° 2013-341 QPC, sur la majoration de 100 % de la redevance d'occupation du domaine public fluvial prévue par l'article L. 2125-8 du code général de la propriété des personnes publiques en cas de stationnement irrégulier ; ou Cons. cons., 7 mars 2014, *SAS Labeyrie*, n° 2013-371 QPC, sur la majoration de la contribution supplémentaire à l'apprentissage ; rapp., pour une pénalité égale à 100% de l'avantage fiscal indu que la fourniture délibérée de fausses informations aura permis à un tiers d'obtenir : Cons. cons. 8 octobre 2014, n° 2014-418 QPC).

Pour les amendes forfaitaires, le contrôle s'opère nécessairement différemment, en l'absence d'assiette servant au calcul de l'amende dont le lien avec l'infraction pourrait et devrait être examiné. A cet égard, les amendes forfaitaires peuvent sembler particulièrement adaptées à la méconnaissance d'obligations documentaires ne conduisant pas nécessairement leur auteur à éluder des droits. En présence de telles sanctions, le Conseil constitutionnel se borne à vérifier que le montant forfaitaire fixé par la loi n'est pas manifestement disproportionné à la gravité du manquement commis. Lorsque le comportement réprimé peut être répétitif et donner lieu au prononcé de plusieurs amendes, ce contrôle inclut celui de l'absence de disproportion manifeste du montant total auquel l'éventuel cumul d'amendes peut aboutir.

Ont ainsi été regardées comme n'étant pas manifestement disproportionnées à la gravité des manquements qu'elles visent à réprimer : l'amende de 1500 euros pour défaut de réponse à une mise en demeure de produire des éléments déclaratifs relatifs aux actionnaires, filiales et participations (Cons. cons., 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, n° 2013-679 DC, cons. 55), l'amende de 1500 euros par document dont la copie est refusée à l'administration fiscale exerçant son droit de communication, dans la limite d'un plafond total de 10 000 euros (même décision, cons. 43), l'amende forfaitaire fixée à 10 000 euros puis à 20 000 euros par manquement, sans plafonnement, prononcée en cas de non-respect des obligations déclaratives incombant aux administrateurs de trusts, justifiée compte tenu des difficultés propres à l'identification de la détention d'avoirs par le truchement d'un trust (Cons. cons. 16 mars 2017, n° 2016-618 QPC), ou encore l'amende forfaitaire de 1 500 euros pour non-déclaration de comptes bancaires à

comptes à l'étranger fixée en pourcentage du solde de ces comptes, encourue même dans l'hypothèse où les sommes y figurant n'ont pas été soustraites frauduleusement à l'impôt : Cons. cons., 22 juillet 2016, *M. Gilbert B.*, n° 2016-554 QPC, cons. 5 à 7 ; pour l'inconstitutionnalité de l'amende pour non-déclaration de la valeur des biens ou droits placés dans un trust, dont le montant, non plafonné, était fixé en proportion des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits capitalisés, encourue même lorsque ces biens et droits n'ont pas été soustraits à l'impôt : Cons. cons., 16 mars 2017, *Mme Michelle Theresa B.*, n° 2016-618 QPC ; ou encore, pour la censure de l'amende pour non-déclaration de la valeur des contrats de capitalisation, encourue même lorsque les revenus n'ont pas été soustraits à l'impôt et dont le montant, non plafonné, était fixé en proportion de la valeur des contrats non déclarés : Cons. cons. 27 octobre 2017, *M. Didier C.*, n° 2017-667 QPC ; a contrario, pour une pénalité proportionnelle au montant des droits éludés : Cons. cons., 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, n° 2013-679 DC, pt 55.

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'étranger, portée à 10 000 euros en cas de compte ouvert dans 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, sans plafonnement en cas de cumul (Cons. cons., 17 septembre 2015, *Epoux B.*, n° 2015-481 QPC).

En revanche, ayant relevé qu'en prévoyant que toute omission ou inexactitude constatée dans les factures ou documents en tenant lieu donnerait lieu à l'application d'une amende de 100 F par omission ou inexactitude, et le défaut de présentation de ces mêmes documents, au prononcé d'une amende de 10 000 F par document non présenté, l'article 1740 ter A créé par la loi de finances pour 1998 était susceptible, dans nombre de cas, de conduire 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, le Conseil constitutionnel a jugé cet article contraire à la Constitution (Cons. cons., 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, n° 97-395 DC).

A contrario, le même dispositif d'amende forfaitaire de 100 F par erreur ou omission dans les facturations, mais plafonnée au quart du montant de chaque facture, a été regardé comme n'instituant pas une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des manquements constatés (Cons. cons. 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, n° 99-424 DC, cons. 59).

Qu'en est-il de l'amende en cause ?

Au regard de son montant modeste en valeur absolue, s'agissant d'une sanction infligée non à des particuliers, mais à des professionnels, et à l'aune des précédents rappelés ci-dessus dans lesquels – censure de l'ancienne amende de 100 F par inexactitude de facturation mise à part – le Conseil constitutionnel a validé des amendes d'un montant forfaitaire bien supérieur, l'on pourrait dans un premier mouvement considérer non douteux que le législateur a instauré une sanction qui n'est pas manifestement disproportionnée à la gravité du manquement commis. A cet égard, si la société présente le manquement sanctionné comme une simple méconnaissance d'obligations déclaratives, cette présentation est inexacte : s'agissant d'une taxe auto-liquidée, une insuffisance ou omission déclarative sur le formulaire CA3 ou son annexe se traduit en principe mécaniquement par une absence ou une insuffisance de paiement de la contribution à l'audiovisuel public. Un tel manquement présente donc, pour le recouvrement de cette contribution, un caractère certain de gravité. Enfin, bien que l'amende s'applique sans qu'il soit besoin de caractériser un élément intentionnel dans l'omission déclarative et puisse ainsi réprimer des omissions ou insuffisances résultant de simples négligences, le dispositif contesté poursuit un objectif constitutionnel de lutte contre la fraude fiscale et vise à assurer, à travers la contribution de tous, le respect des exigences découlant de l'article 13 de la Déclaration de 1789.

Vous pourriez vous arrêter là dans votre examen, s'agissant d'une amende forfaitaire.

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.

Nous ne sommes toutefois pas certaine, dès lors que l'impôt en cause est lui aussi établi sur une base forfaitaire, qu'il n'y ait pas lieu de compléter cette vérification par un raisonnement en termes relatifs.

Le Conseil constitutionnel a en effet déjà « traduit » un montant forfaitaire en pourcentage, dans un cas où le profit issu du manquement sanctionné était lui aussi forfaitaire. Ainsi, dans sa décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004*, le Conseil constitutionnel a jugé, à propos de l'amende administrative de 100 euros prévue par l'article 1665 bis du CGI en cas de demandes formulées sur la base de renseignements inexacts en vue d'obtenir le paiement d'un acompte d'un montant de 250 euros de prime pour l'emploi, *«qu'en fixant l'amende à 100 euros, soit 40 % du montant de l'acompte indûment perçu, lorsque la mauvaise foi de l'intéressé est établie, le législateur n'a pas prévu une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des manquements constatés»*.

La situation se présente à cet égard différemment des amendes forfaitaires réprimant les manquements à certaines obligations déclaratives ou documentaires en matière de trusts ou de comptes à l'étranger, à l'égard desquelles le profit fiscal susceptible d'être en lien avec le manquement est très variable et difficile à évaluer.

Or s'il est assurément grave de ne pas déclarer et d'éluder, même par simple négligence, le paiement d'une taxe, le montant forfaitaire de l'amende de l'article 1840 W ter, fixé à 150 euros par téléviseur, se révèle, quelle que soit la configuration du litige, toujours supérieur à 100% des droits susceptibles d'avoir été éludés par le professionnel à la suite du manquement à l'obligation déclarative litigieuse. En effet, le montant de référence de la contribution à l'audiovisuel public s'établissait, avant application des abattements en fonction du nombre de postes détenus, à 131 euros par téléviseur au 1^{er} janvier 2014, 133 euros au 1^{er} janvier 2015 et 136 euros au 1^{er} janvier 2016². L'amende représentait ainsi, en l'état du droit critiqué par la présente QPC, de 110% à 115% de la cotisation de référence. En raisonnant en termes de droits effectivement éludés par suite de l'omission déclarative réprimée, et non plus de montant brut avant application des abattements prévus par l'article 1605 ter du CGI, l'écart est encore plus important. Ainsi, dans la présente affaire, le montant des amendes infligées à la société Batouche s'est élevé à 32 850 euros, pour 21 701 euros de droits à acquitter, soit l'équivalent d'une pénalité de 151% s'ajoutant aux droits à acquitter, en plus des intérêts de retard

Or d'une part, si le Conseil constitutionnel a déjà validé des sanctions proportionnelles égales à 100% des droits éludés, nous n'avons pas trouvé de précédent dans lequel il aurait été conduit à se prononcer sur une amende supérieure à 100% de ces droits, en particulier à l'égard d'une infraction dont la qualification ne requiert pas la caractérisation d'un élément intentionnel d'éluder l'impôt. A cet égard, si en matière de répression des infractions boursières, le Conseil constitutionnel a jugé conforme au principe de proportionnalité une sanction pécuniaire pouvant aller jusqu'au décuple du montant des profits réalisés (Cons.

² La révision annuelle du montant de la contribution à l'audiovisuel public en fonction de l'inflation a pourtant réduit progressivement l'écart entre l'amende et le montant de la contribution, laquelle était initialement de 116 euros.

cons. 28 juillet 1989, n° 89-260 DC, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier*, cons. 22), cette jurisprudence nous semble propre aux délits boursiers et à la particulière gravité des atteintes portées aux marchés financiers par les manquements d'initiés ou les manipulations de cours, et ne pas être transposable à la gravité plus relative d'une « banale » amende du CGI pour omission ou inexactitude d'un contribuable dans une déclaration fiscale le concernant.

L'on pourrait certes considérer qu'en termes bruts, avant abattement, la différence entre l'amende infligée (de l'ordre de 110-115%) et une pénalité fiscale de 100% ne serait que l'épaisseur d'un trait. Mais si le Conseil constitutionnel a déjà jugé, face à certains manquements, qu'une pénalité de 100 % n'était pas manifestement disproportionnée à la gravité du manquement, jusqu'où va l'épaisseur du trait et l'absence de disproportion manifeste au-delà de 100% ?

D'autre part, l'argument tiré du montant modeste en valeur absolue de l'amende par téléviseur et de ce que les professionnels disposent des moyens financiers de payer une telle amende, nous apparaît d'une valeur incertaine en présence d'un impôt plus faible encore en valeur absolue. La question n'est en effet pas celle du respect des exigences de l'article 13 de la Déclaration imposant l'adéquation aux facultés contributives d'un contribuable, mais celle de la conformité à l'article 8 de la Déclaration de 1789 et de la proportionnalité de la peine encourue à la gravité du manquement constaté.

Enfin, si nous comprenons la nécessité de fixer une amende d'un montant suffisant – quitte à dépasser celui de la contribution elle-même – pour garantir l'effet dissuasif du dispositif, nous ne trouvons toutefois pas évident d'adopter, au stade de votre filtre, un tel raisonnement pour écarter le caractère sérieux de la question posée, en présence d'une amende excédant systématiquement le montant des droits éludés par le redevable.

D'autant que l'administration n'apparaît pas entièrement démunie face aux omissions déclaratives de contribution à l'audiovisuel. D'une part, l'absence de déclaration de tout téléviseur par des professionnels exploitant des hôtels ou des résidences de tourisme comme en l'espèce peut aisément attirer son attention et sa suspicion. D'autre part, l'administration dispose du droit de contrôler sur place la présence ou l'absence de poste, sur le fondement de l'article L. 61 B du LPF.

Par suite, en l'absence de précédent topique portant sur une amende forfaitaire d'un faible montant, mais sanctionnant des omissions ou inexactitudes déclaratives conduisant à éluder un impôt lui-même forfaitaire et d'un montant toujours inférieur à cette amende, qui plus est sans condition expresse de mauvaise foi, la question soulevée sur le fondement de l'article 8 et des principes de nécessité et proportionnalité des peines nous semble suffisamment sérieuse pour justifier un renvoi.

Si vous ne nous suivez pas, aucun des autres griefs soulevés ne posera de difficulté.

En effet, la critique liée à l'absence de plafonnement et au potentiel cumul d'amendes au titre d'une même année d'imposition, découlant de l'infliction d'une amende de 150 euros par

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.

téléviseur, n'est pas sérieuse, dès lors qu'un même téléviseur ne peut en tout état de cause être pris en compte qu'une seule fois par année d'imposition et que le montant de l'impôt correspondant à l'insuffisance ou l'omission déclarative sanctionnée est, par ailleurs, lui aussi fixé en considération du nombre de téléviseurs.

S'agissant ensuite du grief articulé sur le terrain du principe d'individualisation des peines, vous pourrez reprendre le raisonnement tenu par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017 à l'égard de l'amende pour manquement aux obligations déclaratives relatives aux trusts, en relevant que pour chaque sanction prononcée, le juge décide après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués, et sur la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir l'amende, soit d'en décharger le redevable si le manquement n'est pas établi, et qu'il peut ainsi adapter les pénalités selon la gravité des agissements commis par le redevable. Il n'est en effet pas nécessaire, pour respecter le principe d'individualisation des peines, que le juge se voie reconnaître le pouvoir de moduler le montant de chaque amende en fonction de la situation financière et de la bonne ou mauvaise foi du professionnel sanctionné.

Le grief tiré de ce que la disposition litigieuse serait, faute d'avoir instauré un plafonnement et d'avoir prévu des règles particulières pour les redevables de bonne foi, entachée d'une incompétence négative portant atteinte au droit de propriété ne pourra lui aussi qu'être écarté. D'une part, la loi est suffisamment précise. D'autre part et en tout état de cause, une éventuelle méconnaissance par le législateur de sa compétence dans les modalités de fixation et d'application d'une amende ne nous paraît pas, par elle-même, de nature à porter atteinte au droit de propriété (rappr., pour l'absence d'atteinte à ce droit du fait d'une éventuelle méconnaissance par le législateur de sa compétence dans la détermination de l'assiette et du taux d'un impôt : Cons. cons., 29 janvier 2015, *Société Thyssenkrupp Electrical Steel Ugo SAS*, n° 2014-445 QPC, RJF 4/15 n° 347 ; Cons. cons., 8 octobre 2014, *Société Praxair*, n° 2014-419 QPC).

Enfin, le grief tiré de ce que la disposition attaquée méconnaîtrait le principe d'égalité devant la loi faute de traiter différemment particuliers et professionnels manque en droit comme en fait. Outre que la loi traite bien différemment ces deux catégories de redevables en cas de méconnaissance de leurs obligations déclaratives (pour les premiers, l'amende est identique quel que soit le nombre de téléviseurs du foyer), le principe constitutionnel d'égalité devant la loi n'impose pas de traiter différemment des situations différentes.

Par ces motifs, nous concluons au renvoi au Conseil constitutionnel de la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution du 2 de l'article 1840 W ter du CGI.

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.