

Décision n° 2016-618 QPC
du 16 mars 2017

(Mme Michelle Theresa B.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 26 décembre 2016 par le Conseil d'État (décision n° 405025 du 23 décembre 2016), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour Mme Michelle Theresa B. par Mes Marc Bornhauser et Nicolas Canetti, avocats au barreau de Paris. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2016-618 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du code général des impôts dans ses rédactions, d'une part, issue de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 et, d'autre part, résultant de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 modifiée portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code général des impôts ;
- la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 ;
- la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations présentées, pour la requérante, par Mes Bornhauser et Canetti, enregistrées le 11 janvier 2017 ;

– les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées les 17 janvier et 1^{er} février 2017 ;

– les observations en intervention présentées pour M. Jesus R. par Mes Bornhauser et Canetti, enregistrées le 16 janvier 2017 ;

– les observations en intervention présentées pour Mme Marie-Josephe F. par Me Nicolas Jacquot, avocat au barreau de Paris, enregistrées les 16 janvier et 1^{er} février 2017 ;

– les pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Bornhauser, pour la requérante et M. Jesus R., partie intervenante, Me Jacquot, pour Mme Marie-Josephe F., partie intervenante, et M. Xavier Pottier, désigné par le Premier ministre, à l’audience publique du 7 mars 2017 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S’EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. Le paragraphe IV *bis* de l’article 1736 du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« Les infractions à l’article 1649 AB sont passibles d’une amende de 10 000 € ou, s’il est plus élevé, d’un montant égal à 5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés ».

2. Ce même paragraphe, dans sa rédaction résultant de la loi du 6 décembre 2013 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« Les infractions à l’article 1649 AB sont passibles d’une amende de 20 000 € ou, s’il est plus élevé, d’un montant égal à 12,5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés ».

3. La requérante et les parties intervenantes soutiennent que l’amende proportionnelle et l’amende forfaitaire instituées par les dispositions contestées méconnaissent le principe de proportionnalité des peines ainsi que, s’agissant de l’amende forfaitaire, celui d’individualisation des peines. Elles estiment également que ces

dispositions méconnaissent le principe d'égalité devant la loi dès lors que l'amende forfaitaire infligée à l'administrateur d'un trust est supérieure à celle infligée au contribuable qui n'a pas déclaré un compte bancaire ouvert, utilisé ou clos à l'étranger. Ce principe serait également méconnu dès lors que l'amende forfaitaire ne varie pas, que des droits aient ou non été éludés. Enfin, les dispositions contestées institueraient une présomption irréfragable de fraude fiscale, contraire à la présomption d'innocence.

– Sur le fond :

. En ce qui concerne la méconnaissance des principes de proportionnalité et d'individualisation des peines :

4. Lorsque le constituant ou l'un au moins des bénéficiaires d'un trust, tel que défini à l'article 792-0 *bis* du code général des impôts, a son domicile fiscal en France ou lorsque ce trust comprend un bien ou un droit qui y est situé, l'article 1649 AB du même code impose à l'administrateur de ce trust d'en déclarer la constitution, le nom du constituant et des bénéficiaires, la modification ou l'extinction, ainsi que le contenu de ses termes. Lorsque l'administrateur d'un trust a son domicile fiscal en France, l'article 1649 AB lui impose d'en déclarer la constitution, la modification ou l'extinction ainsi que le contenu de ses termes. Dans les deux cas, il est, en outre, tenu de déclarer la valeur vénale au 1^{er} janvier de l'année des biens, droits et produits du trust.

5. Les dispositions contestées, dans leur rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011, sanctionnent la méconnaissance de ces obligations par une amende d'un montant forfaitaire de 10 000 euros ou, s'il est plus élevé, d'un montant proportionnel égal à 5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés. Dans leur rédaction résultant de la loi du 6 décembre 2013, les dispositions contestées portent le montant de l'amende forfaitaire à 20 000 euros et le taux de l'amende proportionnelle à 12,5 %. Cette sanction s'applique à chaque défaut aux obligations déclaratives mentionnées ci-dessus, même en l'absence de soustraction à l'impôt.

6. Selon l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée ». Si la nécessité des peines attachées aux infractions relève du pouvoir d'appréciation du législateur, il incombe au Conseil constitutionnel de

s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue. En outre, le principe d'individualisation des peines qui découle de l'article 8 de la Déclaration de 1789 implique qu'une amende fiscale ne puisse être appliquée que si l'administration, sous le contrôle du juge, l'a expressément prononcée en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce. Il ne saurait toutefois interdire au législateur de fixer des règles assurant une répression effective de la méconnaissance des obligations fiscales.

7. En réprimant la méconnaissance des obligations déclaratives relatives aux trusts posées par les dispositions de l'article 1649 AB du code général des impôts, le législateur a entendu faciliter l'accès de l'administration fiscale aux informations relatives aux trusts et prévenir la dissimulation d'actifs à l'étranger. Il a ainsi poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

8. En prévoyant une 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.

9. Dès lors, les mots « ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés » figurant au paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011 ainsi que les mots « ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 12,5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés » figurant au même paragraphe IV *bis*, dans sa rédaction résultant de la loi du 6 décembre 2013 doivent être déclarés contraires à la Constitution, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs dirigés contre ces dispositions.

10. En second lieu, d'une part, en punissant d'une amende forfaitaire, fixée, selon la version des dispositions contestées, à 10 000 ou 20 000 euros, chaque manquement au respect des obligations déclaratives incombant aux administrateurs de trusts, le législateur a, s'agissant d'informations substantielles et du manquement à une obligation déclarative poursuivant l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction. L'amende forfaitaire, même en cas de cumul, n'est pas manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'a entendu réprimer le législateur,

compte tenu des difficultés propres à l'identification de la détention d'avoirs, en France ou à l'étranger, par le truchement d'un trust.

11. D'autre part, l'amende forfaitaire s'applique à chaque manquement aux obligations déclaratives prévues par l'article 1649 AB du code général des impôts. Pour chaque sanction prononcée, le juge décide après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués, manquement par manquement, 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. Il peut ainsi adapter les pénalités selon la gravité des agissements commis par le redevable. Par suite, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'individualisation des peines.

12. Les griefs tirés de la méconnaissance des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789, en ce qu'ils sont dirigés contre l'amende forfaitaire instaurée par les dispositions contestées, doivent être écartés.

. En ce qui concerne la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi :

13. Selon l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit. Il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes.

14. En premier lieu, compte tenu des potentialités différentes de fraude que recèlent les comptes bancaires ouverts à l'étranger et les trusts, il était loisible au législateur de sanctionner différemment la méconnaissance des obligations déclaratives qui s'y attachent.

15. En second lieu, les dispositions contestées sanctionnent de la même manière le seul non respect des obligations déclaratives précédemment mentionnées, qu'un impôt ait été éludé ou non. Elles n'instituent donc aucune différence de traitement.

16. Il résulte de ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité doit être écarté.

17. Les dispositions autres que celles déclarées contraires à la Constitution au paragraphe 9, qui ne méconnaissent ni la présomption d'innocence, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

– Sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité :

18. Selon le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause ». En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration.

19. En l'espèce, aucun motif ne justifie de reporter la prise d'effet de la déclaration d'inconstitutionnalité des mots « ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés » figurant au paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du code général des impôts dans sa rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011, et des mots « ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 12,5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés » figurant au paragraphe IV *bis* du même article 1736 dans sa rédaction résultant de la loi du 6 décembre 2013. Celle-ci intervient donc à compter de la date de publication de la présente décision.

20. Elle ne peut être invoquée dans les instances jugées définitivement à cette date. Elle ne saurait davantage être invoquée pour remettre en cause des transactions devenues définitives.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1^{er}. – Sont contraires à la Constitution :

– les mots « ou, s’il est plus élevé, d’un montant égal à 5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés » figurant au paragraphe IV *bis* de l’article 1736 du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 ;

– les mots « ou, s’il est plus élevé, d’un montant égal à 12,5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés » figurant au paragraphe IV *bis* de l’article 1736 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

Article 2. – La déclaration d’inconstitutionnalité de l’article 1^{er} prend effet dans les conditions fixées au paragraphe 19 de cette décision.

Article 3. – Le reste des dispositions du paragraphe IV *bis* de l’article 1736 du code général des impôts, dans ses rédactions, d’une part, issue de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 et, d’autre part, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, est conforme à la Constitution.

Article 4. – Cette décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l’article 23-11 de l’ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 16 mars 2017, où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mmes Claire BAZY MALAURIE, Nicole BELLOUBET, MM. Jean-Jacques HYEST, Lionel JOSPIN, Mmes Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 16 mars 2017.