

Décision n° 2012-239 QPC du 4 mai 2012

Mme Ileana A.

(Transmission des amendes, majorations et intérêts dus par un contribuable défunt ou une société dissoute)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 22 février 2012 par le Conseil d'État (décision n° 352200 du 22 février 2012) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par Mme Ileana A., concernant le IV de l'article 1754 du code général des impôts (CGI).

Par sa décision du 4 mai 2012, le Conseil a jugé les dispositions contestées conformes à la Constitution.

I. – Dispositions contestées

Le IV de l'article 1754 du CGI prévoit la transmission, après le décès du contrevenant ou la dissolution d'une société, des amendes, majorations et intérêts fiscaux dus par ceux-ci.

A. – Les dispositions et leur interprétation

Le IV de l'article 1754, dans la rédaction qui était soumise au Conseil, résulte 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. Cela étant, la loi du 31 janvier 1944 portant réforme de certaines dispositions du code général des impôts directs et du code de l'enregistrement prévoyait déjà que : « *en cas de décès du contrevenant, ou s'il s'agit d'une société, en cas de dissolution, les droits et les amendes ci-dessus visés constituent une charge de la succession ou de la liquidation* ».

Le IV de l'article 1754 du CGI s'applique en cas de décès d'une personne physique ou de dissolution d'une société, personne morale.

Dans ce cas et lorsque ces personnes se sont vu infliger une sanction fiscale, la disposition attaquée prévoit la mise à la charge de la succession (personne physique) ou de la liquidation (personne morale) des pénalités fiscales prononcées contre elles.

Le texte organise donc la transmission des amendes, majorations et intérêts aux héritiers de la personne physique ou aux continuateurs de la personne morale. La QPC, tranchée par la présente décision, avait été posée dans une hypothèse de transmission de pénalités pour cause de mort d'une personne physique.

Les amendes et majorations susceptibles d'être ainsi transmises sont prévues aux articles 1728 et suivants du code général des impôts et auront été prononcées, par exemple, en cas de défaut, de retard ou encore d'insuffisance de déclaration.

La disposition contestée est insérée dans la partie D de la section I du chapitre II du livre II du code général des impôts intitulée « *recouvrement et contentieux des pénalités et solidarité* ». Il s'agit donc *a priori* d'une disposition visant au recouvrement des pénalités d'ores et déjà prononcées. La rédaction du IV de l'article 1754 du CGI le laisse d'ailleurs entendre puisque « *constituent une charge de la succession ou de la liquidation* » les « *amendes, majorations et intérêts dus par le défunt ou la société dissoute* ». Dès lors, les continuateurs de la personne physique ou morale fiscalement contrevenante ne sont tenus que des pénalités d'ores et déjà dues par elle. Ils ne peuvent se voir infliger des pénalités qui n'auraient pas été prononcées à l'encontre du défunt¹. Toutefois, cette disposition permet de mettre à la charge de la succession des pénalités prononcées à l'encontre du défunt, même lorsqu'elles font encore l'objet d'une contestation lors du décès du contribuable fautif.

B. – Jurisprudences européenne et interne

Dans son mémoire et ses observations, la requérante invoquait la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) et, particulièrement, les arrêts *E.L., R.L. et J.O.-L. contre Suisse*² et *A.P., M.P. et T.P. contre Suisse*³ rendus le 29 août 1997.

La CEDH avait à juger de la conventionnalité d'une disposition d'un arrêté suisse concernant la perception d'un impôt fédéral direct ayant permis aux autorités fiscales suisses de prononcer des amendes à l'encontre des héritiers de

¹ Ainsi, le tribunal administratif de Rennes a jugé que « *l'administration ne pouvait [...] mettre à la charge des héritiers de M. Rouault, les majorations résultant de la méconnaissance, par le défunt, de ses obligations déclaratives* » (jugement du 13 juin 2002, n° 98-3228, 98-3239 et 98-3242).

² CEDH, 29 août 1997, *E.L., R.L. et J.O.-L. contre Suisse*, aff. 75/1996/694/886.

³ CEDH, 29 août 1997, *A.P., M.P., et T.P. contre Suisse*, aff. 71/1996/690/882.

l'auteur d'une fraude fiscale. La situation était donc particulière : l'auteur de la fraude fiscale n'avait pas été poursuivi de son vivant, les poursuites et sanctions n'ayant concerné que ses seuls héritiers.

Dans ces deux arrêts, la CEDH a rappelé d'abord sa jurisprudence *Bendenoun contre France*⁴ suivant laquelle les pénalités fiscales font partie de la matière pénale et sont, à ce titre, notamment soumises aux exigences du procès équitable.

Puis elle a affirmé, dans les deux arrêts, qu' « *il existe une règle fondamentale du droit pénal, selon laquelle la responsabilité pénale ne survit pas à l'auteur de l'acte délictueux* »⁵. On ne peut donc, selon elle, infliger de sanctions fiscales aux héritiers de l'auteur de la fraude.

Or, constatant dans les deux affaires que la procédure fédérale suisse permettait d'infliger des sanctions fiscales aux héritiers de l'auteur des fraudes fiscales, la CEDH a prononcé deux condamnations sur le fondement de l'article 6 §2 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CESDHLF).

Toutefois, force est d'observer que la CEDH a bien pris soin, dans ces arrêts, de distinguer la question de la transmission de la responsabilité fiscale aux héritiers de la question du recouvrement, par les autorités fiscales auprès des héritiers, des pénalités fiscales prononcées contre le défunt. À cet égard, la Cour a relevé que « *le recouvrement auprès des requérants des impôts impayés ne saurait prêter à discussion, ce qui n'a d'ailleurs pas été le cas. Elle (la Cour) trouve à vrai dire normal que les dettes fiscales, à l'instar des autres dettes contractées par le de cujus, soient réglées par prélèvement sur la masse successorale* »⁶.

Suivant la CEDH, la personnalité des peines fait obstacle à ce que les héritiers se voient infliger des sanctions fiscales pour des faits commis par le défunt ; mais elle ne s'oppose pas à ce que les sanctions fiscales définitivement prononcées à l'encontre du contrevenant fiscal soient recouvrées auprès de ses héritiers.

Pour sa part, le Conseil d'État s'est prononcé sur la conformité au principe de personnalité des peines de la transmissibilité des sanctions fiscales en cas de fusion ou de scission de sociétés. Dans un avis *Société Rueil Sports* du 4 décembre 2009⁷, il a affirmé qu' « *eu égard aux objectifs de prévention et de*

⁴ CEDH, 24 février 1994, *Bendenoun c/ France*, aff. n° 12547/86.

⁵ CEDH, 29 août 1997, *E.L., R.L. et J.O.-L. contre Suisse*, préc., § 53 ; CEDH, 29 août 1997, *A.P., M.P. et T.P. contre Suisse*, préc., § 48.

⁶ CEDH, 29 août 1997, *E.L., R.L. et J.O.-L. contre Suisse*, préc., §51 ; CEDH, 29 août 1997, *A.P., M.P. et T.P. contre Suisse*, préc., § 46.

⁷ Conseil d'État, avis, 4 décembre 2009, n° 329173, *Sté Rueil Sports*.

répression de la fraude et de l'évasion fiscale auxquels répondent les pénalités fiscales, le principe de la personnalité des peines ne fait pas obstacle à ce que, à l'occasion d'une opération de fusion ou de scission, ces sanctions pécuniaires soient mises, compte tenu de la transmission universelle du patrimoine, à la charge de la société absorbante, d'une nouvelle société créée pour réaliser la fusion ou de sociétés issues de la scission, à raison des manquements commis, avant cette opération, par la société absorbée ou fusionnée ou par la société scindée ».

Le Conseil d'État, s'agissant des personnes morales, analyse le principe de personnalité des peines comme la CEDH dans les deux arrêts précités. En effet, ce principe ne saurait obvier au recouvrement, auprès de la société absorbante, des amendes prononcées à l'encontre la société absorbée.

La chambre criminelle de la Cour de cassation a, quant à elle, dans un arrêt du 13 mars 1997⁸, jugé que le décès d'une personne poursuivie au cours de la procédure éteint, en vertu de l'article 6 du code de procédure pénale, l'action en application des sanctions fiscales menée contre elle. Cela étant, elle n'a en rien exclu la possibilité de recouvrer contre les héritiers les pénalités définitivement prononcées à l'endroit du défunt.

Ainsi, la CEDH, le Conseil d'État et la Cour de cassation développent, à quelques nuances près, une même conception du principe de personnalité des peines : celui-ci fait obstacle au prononcé des peines pécuniaires contre les continuateurs de la personne physique ou morale mais non au recouvrement de ces peines contre ces derniers.

II. – Examen de constitutionnalité

La requérante faisait grief au IV de l'article 1754 du CGI de porter atteinte au principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait, découlant des articles 8 et 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Elle faisait valoir que la disposition législative contestée permet de refuser la décharge des pénalités fiscales qui ont été prononcées à l'encontre d'une personne décédée et font l'objet d'une contestation devant les juridictions lors du décès du contribuable fautif. Ainsi, selon la requérante, seraient mises à la charge des héritiers d'une personne décédée des sanctions qui ne correspondent pas à des faits qu'ils ont personnellement commis, en violation du principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait.

⁸ Cass.crim., 13 mars 1997, *bull.crim.* n°104, pourvoi n° 95-85034.

Avant de statuer sur ce point, le Conseil devait trancher la question préalable de l'applicabilité, en l'occurrence, dudit principe.

A. – Applicabilité du principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait

Le Conseil constitutionnel, depuis sa décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, considère les sanctions fiscales comme des sanctions ayant le caractère d'une punition⁹.

En conséquence, s'appliquent aux pénalités fiscales les principes découlant des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789. Le Conseil constitutionnel juge ainsi « *qu'il résulte des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 que nul ne peut être punissable que de son propre fait* »¹⁰. Toutefois, si le Conseil a eu à juger, au regard de ce principe, de la constitutionnalité des responsabilités collectives¹¹ ou des présomptions de culpabilité¹², il n'avait jamais été saisi d'une question relative à la transmissibilité des sanctions pénales ou fiscales à des tiers à l'infraction.

Dans une décision récente du 21 janvier 2011¹³, il avait refusé d'appliquer un tel principe au mécanisme de responsabilité fiscale solidaire prévu par le 3 du paragraphe V de l'article 1754 du CGI. Cet article prévoit que les dirigeants sociaux-personnes physiques sont solidairement responsables du paiement de l'amende prononcée contre la société en vertu de l'article 1759 du CGI. Dans cette espèce, la disposition contestée n'institue pas un transfert de la sanction fiscale, mais entraîne une solidarité dans le paiement de cette pénalité – la solidarité faisant du dirigeant-personne physique un garant de la dette, susceptible au demeurant d'exercer une action récursoire contre le débiteur principal (la société). C'est pourquoi le Conseil avait refusé de qualifier le mécanisme prévu par le 3 du paragraphe V de l'article 1754 du CGI de sanction ayant le caractère d'une punition.

Cette disposition diffère toutefois du IV de l'article 1754 du CGI, qui instaure des modalités de recouvrement des intérêts, amendes et majorations fiscales dus

⁹ Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33 et 34. Plus récemment, v. décisions n°s 2011-103 QPC du 17 mars 2011, cons. 4, 2011-105/106 QPC du 17 mars 2011, cons. 5 et décision n° 2011-220 QPC du 10 février 2012, cons. 3.

¹⁰ Décision n° 2010-604 DC du 25 février 2010, *Loi renforçant la lutte contre les violences de groupes et la protection des personnes chargées d'une mission de service public*, cons.11. Voir également décision n° 99-411 DC du 16 juin 1999, *Loi portant diverses mesures relatives à la sécurité routière et aux infractions sur les agents des exploitants de réseau de transport public de voyageurs*, cons. 7.

¹¹ Décision n° 2010-604 DC du 25 février 2010, préc.

¹² Décision n° 99-411 DC du 16 juin 1999, préc.

¹³ Décision n° 2010-90 QPC du 21 janvier 2011, *M. Jean-Claude C. (Responsabilité solidaire des dirigeants pour le paiement d'une amende fiscale)*.

par le contribuable décédé ou la société liquidée auprès de leur successeur. Est ainsi définie la transmission à titre définitif de l'amende fiscale (et non la solidarité, qui a pour conséquence d'engager solidairement le codébitéur en lui réservant une action subrogatoire contre le débiteur principal s'il s'est acquitté de la dette à sa place).

En matière pénale, la transmission des peines par voie successorale est strictement encadrée par l'article 133-1 du code pénal, qui dispose : « *le décès du condamné ou la dissolution de la personne morale, sauf dans le cas où la dissolution est prononcée par la juridiction pénale, la grâce et l'amnistie, empêchent ou arrêtent l'exécution de la peine. Toutefois, il peut être procédé au recouvrement de l'amende et des frais de justice ainsi qu'à l'exécution de la confiscation après le décès du condamné ou après la dissolution de la personne morale jusqu'à la clôture des opérations de liquidation* ». Ainsi, dans la mesure où les articles 506 et 569 du code de procédure pénale confèrent à l'appel et au pourvoi en cassation un effet suspensif et comme aucune disposition ne permet que le prononcé d'une peine d'amende soit assorti de l'exécution provisoire, en droit pénal, seules les amendes peuvent être transmises et cette transmission n'est admise que si la condamnation à l'origine de la peine pécuniaire est devenue définitive.

Tout comme pour la disposition législative qui organise le recouvrement des amendes pénales, la constitutionnalité d'une disposition relative au recouvrement d'une amende fiscale, dans la mesure où elle s'applique à des amendes et majorations ayant le caractère d'une punition¹⁴, doit être contrôlée au regard du principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait.

Aussi, le Conseil a-t-il, dans sa décision du 4 mai 2012, distingué les majorations et intérêts de retard des amendes et majorations tendant à sanctionner les contrevenants fiscaux.

Pour les premiers, le Conseil a jugé qu'ils ont « *pour seul objet de réparer le préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif de l'impôt* » et qu'en cela, ils « *ne revêtent aucun caractère punitif* ». Par conséquent, le Conseil a considéré que « *le grief tiré de la méconnaissance des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 est inopérant à leur égard* » (cons. 4).

¹⁴ Le IV de l'article 1754 peut en effet également trouver à s'appliquer à des majorations ou intérêts de retard qui ont pour objet de réparer le préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif de l'impôt et qui ne sont pas considérés comme des punitions au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789 (voir notamment décision n° 2011-124 QPC du 29 avril 2011, *Mme Catherine B. (Majoration de 10 % pour retard de paiement de l'impôt)*, cons. 3). Dans ce cas, la disposition ne saurait être contrôlée au regard du principe de personnalité des peines.

Pour les secondes, le Conseil a affirmé qu'elles « *doivent, quant à elles, être considérées comme des sanctions ayant le caractère d'une punition* » auxquelles s'applique, en conséquence, « *le principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait* » (cons. 5).

B. – Application du principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait

Une fois le périmètre de son contrôle délimité, le Conseil a d'abord considéré que le IV de l'article 1754 du CGI ne permet pas à l'administration fiscale de prononcer à l'encontre des successeurs de la personne décédée ou de la société liquidée des pénalités qui n'avaient pas encore été prononcées contre le contribuable fautif (cons. 6). Dès lors, la décision du Conseil permet de souligner la différence existant entre les dispositions jugées inconventionnelles par la CEDH dans les décisions précitées et celles faisant l'objet de la QPC.

Cependant, les dispositions attaquées ouvrent la possibilité de récupérer auprès de la succession ou de la nouvelle société les amendes fiscales déjà prononcées par l'administration, même si, à la date du décès ou de la liquidation, elles faisaient ou pouvaient encore faire l'objet d'une contestation¹⁵.

Le Conseil avait donc à déterminer si le fait de prévoir la transmission à la succession ou à la liquidation des pénalités fiscales qui n'ont pas été définitivement prononcées contre le contrevenant est conforme au principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait.

À cet égard, il avait à prendre en considération le fait qu'en matière pénale, en vertu du premier alinéa de l'article 6 du code de procédure pénale¹⁶ suivant lequel la mort du prévenu met fin aux poursuites pénales, ses héritiers sont exonérés du paiement de toute amende pénale non encore définitivement prononcée. Toutefois, le fait que les sanctions administratives et les peines prononcées par les juridictions pénales soient également soumises aux exigences des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 n'a pas pour conséquence d'imposer en toute hypothèse une application strictement identique de ces exigences à ces deux catégories de sanctions ayant le caractère d'une punition.

¹⁵ La Cour administrative d'appel de Lyon a jugé, dans l'affaire à l'origine de la présente QPC, que les pénalités infligées, « antérieurement à leur décès, aux époux A., auteurs des manquements ayant servi de fondement à ces majorations, (pouvaient être) affectées au passif de la succession qui en supportera la charge » (n° 09LY00328 du 28 juin 2011).

¹⁶ « *L'action publique pour l'application de la peine s'éteint par la mort du prévenu, la prescription, l'amnistie, l'abrogation de la loi pénale et la chose jugée.* »

Dans sa décision du 4 mai 2012, le Conseil a jugé que le IV de l'article 1754 ne méconnaît pas le principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait.

Dans un premier temps, le Conseil a relevé que la disposition contestée n'avait pas pour effet de permettre à l'administration fiscale de prononcer des amendes fiscales contre un héritier ou un successeur du contribuable contrevenant. Si le décès ou la liquidation intervient avant que la pénalité fiscale n'ait été prononcée et soit ainsi entrée dans le patrimoine du contrevenant, cette pénalité ne peut être mise à la charge de la succession ou de la liquidation.

Dans un second temps, le Conseil a examiné les spécificités de la procédure répressive en matière fiscale.

– Premièrement, l'amende fiscale est prononcée à l'issue d'une procédure administrative contradictoire. L'administration fiscale adresse au contribuable une proposition de rectification motivée (ou procède à un redressement d'office). Le contribuable dispose d'un délai d'un mois, qui peut être prorogé, à sa demande, de trente jours, pour produire ses observations. Dans certains cas, il peut également demander que soit saisie la commission administrative compétente selon l'impôt concerné (commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ; commission départementale de conciliation). Ce n'est qu'ensuite que l'impôt dû ainsi que les éventuelles pénalités afférentes font l'objet d'un avis de mise en recouvrement. Cet impôt et ces pénalités peuvent ensuite, le cas échéant, faire l'objet d'une contestation devant les juridictions, après la présentation d'une réclamation préalable auprès de l'administration.

– Deuxièmement, l'amende fiscale est exigible dès son prononcé et donc dès l'émission de l'avis de mise en recouvrement par l'administration. Étant exigible, elle entre dans le patrimoine du contribuable sanctionné.

– Troisièmement, dans la mesure où l'éventuel contentieux ultérieur ne peut conduire qu'à une confirmation des pénalités fiscales prononcées ou à une décharge partielle ou totale de ces pénalités¹⁷, la pénalité acquittée par les héritiers ne peut qu'être au plus équivalente à celle infligée du vivant du contribuable fautif. Il en va ainsi différemment de la sanction pénale, pour laquelle le juge d'appel peut, à condition que le ministère public ait fait appel, condamner plus lourdement que la juridiction de première instance.

¹⁷ Il est possible que le juge opère, à la demande de l'administration, une substitution de base légale, à la double condition que la substitution ainsi opérée ne prive le contribuable d'aucune des garanties légales et que l'administration invoque au soutien de sa demande des faits qu'elle avait retenus pour motiver la pénalité initialement appliquée (voir Conseil d'État, *Association pour l'unification du christianisme mondial*, 1^{er} octobre 1999, n° 170598 et Cass. Com., DGI c/ SCI Castel de Peygonthier, 6 avril 1999, n° 754).

Pour l'ensemble de ces raisons, le Conseil a donc jugé qu'« *en prévoyant que ces pénalités de nature fiscale, entrées dans le patrimoine du contribuable ou de la société avant le décès ou la dissolution, sont à la charge de la succession ou de la liquidation, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe selon lequel nul n'est punissable que de son propre fait* » (cons. 7).

Le Conseil a ainsi déclaré les dispositions du IV de l'article 1754 du CGI conformes à la Constitution.