



## Commentaire

### Décision n° 2018-736 QPC du 5 octobre 2018

#### *Société CSF*

*(Sanction du défaut de réponse à la demande de renseignements et de documents pour l'établissement de la contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 6 juillet 2018 par la Cour de cassation (arrêt n° 1135 de la deuxième chambre civile du 5 juillet 2018) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société CSF portant sur le paragraphe III de l'article L. 651-5-1 du code de la sécurité sociale (CSS), dans sa rédaction résultant de la loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 de financement de la sécurité sociale pour 2011.

Dans sa décision n° 2018-736 QPC du 5 octobre 2018, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution.

#### **A. – Présentation des dispositions contestées**

##### **1. – Le régime de la contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés (C3S)**

La C3S a été instituée par une loi du 3 janvier 1970<sup>1</sup> pour compenser les pertes de ressources des régimes de protection sociale des professions des non salariés non agricoles consécutives à la dégradation du rapport démographique de ces régimes et au développement de l'emploi salarié.

Le Conseil constitutionnel a jugé, dans sa décision n° 91-302 DC<sup>2</sup>, que la C3S a la nature d'une imposition de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution. Le Conseil d'État en a jugé de même, dans sa décision *SA Groupe APRO* du 30 juin

---

<sup>1</sup> Loi n° 70-13 du 3 janvier 1970 portant création d'une contribution sociale de solidarité au profit de certains régimes de protection sociale des travailleurs non salariés.

<sup>2</sup> Décision n° 91-302 DC du 30 décembre 1991, *Loi de finances pour 1992*, cons. 12.

2006<sup>3</sup>. La Cour de cassation a, en revanche, jugé à plusieurs reprises que la C3S a la nature d'une cotisation sociale<sup>4</sup>.

Les dispositions relatives à la C3S, auparavant fixées aux articles L. 651-1 à L. 651-9 du CSS, ont été recodifiées par l'ordonnance du 12 juin 2018<sup>5</sup> aux articles L. 137-30 à L. 137-39 du même code.

**L'article L. 651-1** (devenu l'article L. 137-30) institue la C3S et détermine ses redevables : sociétés anonymes, sociétés par actions simplifiées, sociétés à responsabilité limitée, sociétés en commandite, etc.

**L'article L. 651-2** (devenu l'article L. 137-31) prévoit une exonération en faveur de certaines sociétés, qu'il énumère.

**L'article L. 651-2-1** (non repris dans l'état actuel du droit) prévoit que le produit de la C3S est affecté au financement du régime social des travailleurs indépendants et du fonds de solidarité vieillesse.

**L'article L. 651-3** (devenu l'article L. 137-32) détermine le fait générateur, l'assiette et le taux de la C3S : la contribution est annuelle ; son fait générateur est constitué par l'existence de l'entreprise au 1<sup>er</sup> janvier de l'année ; elle est assise sur le chiffre d'affaires hors taxes égal ou supérieur à 760 000 euros (19 000 000 euros dans l'état actuel du droit), sous réserve de l'application d'ajustements spécifiques à certaines catégories d'entreprises ; elle était liquidée au taux de 0,13 %<sup>6</sup>.

**L'article L. 651-4** confie le recouvrement de la C3S à un organisme de sécurité sociale désigné par décret, en l'espèce la caisse nationale du RSI. Désormais, l'article L. 137-32 confie le recouvrement aux unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF).

**L'article L. 651-5** (devenu l'article L. 137-33) prévoit que les assujettis sont tenus d'indiquer annuellement à l'organisme chargé du recouvrement de la C3S le montant de leur chiffre d'affaires global déclaré à l'administration fiscale.

---

<sup>3</sup> CE 30 juin 2006, n° 281181, *SA Groupe APRO*.

<sup>4</sup> Cass. 2<sup>ème</sup> civ., 18 janvier 2005, n°03-30.406 ; Cass. 2<sup>ème</sup> civ., 14 février 2013, n°11-28.470.

<sup>5</sup> Ordonnance n° 2018-470 du 12 juin 2018 procédant au regroupement et à la mise en cohérence des dispositions du code de la sécurité sociale applicables aux travailleurs indépendants.

<sup>6</sup> Désormais, ce taux est fixé à 0,16 %<sup>6</sup>. Cette hausse, optique, résulte de la fusion, à taux constant, de la C3S et de sa contribution additionnelle (qui était liquidée au taux de 0,03 %), par l'article 10 de la loi n° 2017-1836 du 30 décembre 2017 de financement de la sécurité sociale pour 2018.

Le même article prévoit que, lorsque l'assujetti n'a pas effectué la déclaration de son chiffre d'affaires selon les modalités et dans les délais prescrits, le chiffre d'affaires sur lequel est assise la contribution est fixé d'office par l'organisme chargé du recouvrement à partir des éléments dont il dispose ou des comptes annuels dont il est fait publicité. À défaut d'éléments suffisants, ce chiffre d'affaires est fixé de manière forfaitaire.

**L'article L. 651-5-1** (devenu l'article L. 137-34) est relatif aux moyens de contrôle de l'assiette de la C3S dont dispose l'administration. Il institue également une sanction.

\* Son premier alinéa institue un droit de communication de l'organisme chargé du recouvrement auprès des administrations fiscales, afin d'obtenir communication des éléments nécessaires à la détermination de l'assiette et du montant de la C3S.

\* Son paragraphe II institue une procédure de demande de renseignements au bénéfice de l'administration. Les assujettis sont tenus, dans un délai de soixante jours, de répondre aux demandes de renseignements et de documents émanant de l'organisme de recouvrement. En cas de réponse insuffisante, l'organisme de recouvrement les met en demeure de compléter leur réponse dans un délai de trente jours en précisant les compléments de réponse attendus.

\* Son paragraphe III, objet de la QPC commentée, sanctionne d'une majoration, dans la limite de 5 % du montant des sommes dues par le redevable au titre de la C3S, le défaut de réponse à la demande de renseignements et de documents mentionnée ci-dessus ainsi que le défaut de réponse ou la réponse insuffisante à la mise en demeure mentionnée ci-dessus.

Cette majoration est assise sur le montant total de la C3S dû au titre d'une année, même s'il apparaît que le redevable qui n'a pas répondu ou insuffisamment répondu aux demandes de l'administration s'était parfaitement acquitté de ses obligations déclaratives et ne fait l'objet d'aucun rehaussement d'assiette à l'issue du contrôle.

Cette majoration a été créée par le 1° de l'article 34 la loi du 20 décembre 2010. Elle se substitue à une amende forfaitaire de 9 000 euros, qui avait été créée par l'ordonnance du 18 décembre 2003<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Ancien article L. 651-5-2 du code de la sécurité sociale, abrogé par l'article 44 de la loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 précitée.

Pour justifier ces dispositions, l'exposé des motifs fait état de l'absence de sanction spécifique en cas de défaut de production des documents demandés par l'organisme de recouvrement. Ainsi qu'énoncé : « *Le présent article vise donc à renforcer et à sécuriser la procédure de contrôle sur pièces existantes, afin de la rendre pleinement effective* »<sup>8</sup>. M. Yves Bur, rapporteur de la commission des affaires sociales de l'Assemblée nationale précisait : « *Selon le régime social des travailleurs indépendants, le montant des redressements de C3S et de contribution additionnelle était de 4,93 millions d'euros en 2007, de 7,01 millions d'euros en 2008 et de 82,49 millions d'euros en 2009. La forte évolution des montants redressés entre 2008 et 2009 est liée d'une part, aux grandes entreprises du secteur public, redressées pour un montant de 30,7 millions d'euros et d'autre part à la cible élargie des contrôles grâce aux échanges de fichiers avec la direction générale des finances publiques. 40 000 entreprises ont été contrôlées en 2009, ce qui représente un taux de couverture du fichier des entreprises redevables de 13,04 %.*

« *Cependant, alors que les échanges de renseignements avec la direction générale des finances publiques est opérationnelle, l'organisme de recouvrement se heurte à des réticences de la part de certains redevables dans l'obtention des documents et renseignements nécessaires à la vérification de l'assiette.*

« *Cette difficulté serait imputable, d'une part, à l'insuffisance de la sanction applicable en cas de défaut de production des documents demandés, d'autre part, à l'absence de sanction applicable sur les sommes dues par l'entreprise suite aux redressements opérés par la caisse.*

« *L'ampleur des montants recouverts – plus de 5 milliards l'année dernière, et l'enjeu de cette taxation – l'équilibre du RSI dont les comptes se dégradent, et le financement du FSV, justifient un renforcement des moyens de contrôle de la caisse nationale chargée du recouvrement* »<sup>9</sup>.

\* Le premier alinéa de son paragraphe IV institue une procédure de rectification contradictoire lorsque l'organisme de recouvrement constate, à l'issue du contrôle sur pièces, une inexactitude, une insuffisance, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant au calcul de la C3S. Dans ce cas, l'organisme de recouvrement notifie au redevable, par courrier recommandé avec avis de réception,

---

<sup>8</sup> Exposé des motifs du projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2011, n° 2854 (Assemblée nationale – XIII<sup>e</sup> législature), déposé le 13 octobre 2010.

<sup>9</sup> Rapport n° 2916 de M. Yves Bur, fait au nom de la commission des affaires sociales de l'Assemblée nationale, déposé le 22 octobre 2010

le montant de la rectification d'assiette envisagée ainsi que les motifs et éléments de calcul.

\* Le deuxième alinéa de son paragraphe IV prévoit que la rectification d'assiette est opérée selon la procédure de fixation d'office ou de fixation forfaitaire, mentionnée à l'article L. 651-5, lorsque le redevable n'a pas répondu dans les délais prescrits à la demande et, le cas échéant, à la mise en demeure mentionnée au paragraphe II, ou que sa réponse est demeurée insuffisante.

\* Le troisième alinéa de son paragraphe IV accorde un délai de trente jours au redevable pour répondre.

\* Le quatrième alinéa de son paragraphe IV prévoit que, lorsque les observations du redevable sont fondées, l'organisme de recouvrement est tenu soit de notifier au redevable « *la modification de la rectification envisagée* », soit de motiver le rejet de ces observations.

\* Le dernier alinéa de son paragraphe IV prévoit que la mise en recouvrement de la C3S et de ses majorations éventuelles ne peut être engagée avant l'expiration du délai de réponse mentionné au troisième alinéa.

**L'article L. 651-5-4** institue une majoration, dans la limite de 10 % de la contribution, en cas de défaut de production par le redevable de la déclaration de chiffre d'affaires prévue à l'article L. 651-5. Une majoration identique s'applique au supplément de contribution mis à la charge du redevable en cas d'application des rectifications prévues à l'article L. 651-5-1 (après procédure contradictoire ou fixation d'office ou forfaitaire).

**L'article L. 651-5-5** institue une majoration, dans la limite de 10 %, aux droits de C3S en cas de paiement tardif. Si la tardiveté de paiement excède une année, une nouvelle majoration, dans la limite de 4,8 %, s'applique par année de retard de paiement.

**L'article L. 651-7** renvoie, pour les règles de prescription d'assiette, à l'article L. 244-3 du CSS. Ainsi la C3S se prescrit par trois ans à compter du 31 décembre de l'année civile au titre de laquelle elle est due.

**L'article L. 651-8** confie les contestations relatives à la C3S et à ces majorations au tribunal des affaires de sécurité sociale (TASS)<sup>10</sup>.

Dans un arrêt *Caisse nationale du RSI c/ Sté Psytors* du 12 mars 2015, la Cour de cassation a jugé que le TASS ne dispose pas du pouvoir de modulation des majorations (« *Attendu [...] que seul le directeur général de l'organisme chargé du recouvrement peut moduler les majorations prévues par les articles L. 651-5-1 à L. 651-5-5 du code de la sécurité sociale* »)<sup>11</sup>. Elle s'est fondée à cet égard sur l'article D. 651-12 du CSS, dont le dernier alinéa prévoit que « *Les majorations prévues aux articles L. 651-5-1 et L. 651-5-4 à L. 651-5-5 peuvent être modulées par le directeur général de l'organisme chargé du recouvrement* ».

En définitive, le régime de la C3S prévoit plusieurs pénalités sanctionnant des manquements dans l'établissement de l'impôt :

- la majoration, dans la limite de 10 % du montant de la contribution, pour défaut de production dans les délais de la déclaration de chiffre d'affaires (I de l'article L. 651-5-4) ;
- la majoration, dans la limite de 5 % du montant total de la C3S due au titre d'une année, pour défaut de réponse ou réponse insuffisante aux demandes de renseignements (III de l'article L. 651-5-1) ;
- la majoration, dans la limite de 10 % du supplément d'impôt, lorsqu'un contrôle aboutit à des rectifications d'assiette (II de l'article L. 651-5-4).

En outre, le redevable qui ne respecte pas ses obligations déclaratives ou ne répond pas ou répond insuffisamment aux demandes de renseignements de l'administration s'expose à une taxation d'office ou à une taxation forfaitaire.

## **B. – Origine de la QPC et question posée**

Assujettie à la C3S, la société CSF a été mise en demeure de payer une majoration, sur le fondement du paragraphe III de l'article L. 651-5-1 du CSS, pour n'avoir pas répondu dans le délai de soixante jours à une demande de renseignements et de documents formée par la caisse nationale du RSI à l'issue d'un contrôle sur pièces de la C3S due au titre de l'année 2010.

---

<sup>10</sup> Article D. 651-20 du code de la sécurité sociale qui renvoie au titre 4 du livre 1 : voir article L. 142-2 du même code, dont le terme est fixé au 1<sup>er</sup> janvier 2019, puis l'article L. 142-1.

<sup>11</sup> Voir Cass. 2<sup>ème</sup> civ., 12 mars 2015, n° 14-12.820 : RJF 2015 n° 485 ; voir également Cass. 2<sup>ème</sup> civ. 9 février 2017, pourvoi n° 16-11999.

Déboutée de son recours tendant à la décharge de cette majoration, la société CSF a interjeté appel et posé une question prioritaire de constitutionnalité portant sur le paragraphe III de l'article L. 651-5-1 du CSS, invoquant une atteinte au principe de proportionnalité des peines. La cour d'appel de Caen a refusé de transmettre la QPC, estimant que « *la sanction prévue est directement liée à la gravité du fait réprimé* »<sup>12</sup>.

Saisie d'un pourvoi contre l'arrêt de la cour d'appel au fond, la Cour de cassation a, par sa décision du 5 juillet 2018 précitée, renvoyé la QPC au Conseil constitutionnel, au motif qu'« *une majoration pouvant atteindre 5 % du montant de la contribution sociale de solidarité des sociétés due, lorsque le redevable ne répond pas ou de manière insuffisante à la demande de l'organisme de recouvrement tendant à la communication de renseignements ou documents nécessaires à la détermination de l'assiette de la contribution et de son montant [...] est susceptible de constituer une sanction présentant un caractère de punition manifestement disproportionnée avec la gravité des faits réprimés de sorte que la question présente un caractère sérieux au regard des exigences de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 dont découle le principe de proportionnalité des peines* ».

## **II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées**

La société requérante reprochait à l'assiette de la sanction instituée par les dispositions contestées d'être sans rapport avec le manquement réprimé dès lors que cette sanction est encourue pour une simple réponse tardive et ce, y compris lorsque le contrôle ne donne pas lieu à des rappels de contribution. Selon elle, il en résultait, s'agissant d'une sanction proportionnelle non plafonnée, une méconnaissance du principe de proportionnalité des peines.

### **A. – La jurisprudence du Conseil constitutionnel**

#### **1. – La qualification de sanction ayant le caractère de punition**

Le Conseil constitutionnel juge que les exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 (principe de légalité des délits et des peines, de non rétroactivité des peines, de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines) s'appliquent à « *toute sanction ayant le caractère d'une punition* ». Pour apprécier le caractère de punition d'une mesure, il examine si le législateur a poursuivi une finalité répressive.

---

<sup>12</sup> Cour d'appel de Caen, 27 octobre 2017, n°17/00741.

Constituent des « *sanctions ayant le caractère d'une punition* » au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789 l'ensemble des mesures répressives, qu'elles aient une nature pénale, administrative, civile ou disciplinaire.

Dans une décision n° 2013-685 DC<sup>13</sup> particulièrement topique, le Conseil constitutionnel avait admis la nature de sanction ayant le caractère de punition d'une pénalité instituée pour défaut de réponse ou réponse partielle à une mise en demeure adressée par l'administration fiscale.

## **2. – La proportionnalité des peines**

La formulation de principe applicable en matière de contrôle du respect de la proportionnalité des peines est la suivante : « *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* »<sup>14</sup>.

Dans l'exercice de son contrôle, le Conseil constitutionnel s'assure de l'absence de disproportion manifeste entre la sanction et la gravité des faits qu'il a entendu réprimer. Par ailleurs, le Conseil exerce son contrôle sur l'adéquation entre la sanction et l'infraction constatée

Le Conseil constitutionnel s'est prononcé à plusieurs reprises sur des sanctions fiscales encourues à raison du manquement à des obligations déclaratives ou documentaires en matière fiscale.

\* Dans une décision n° 2012-267 QPC, le Conseil constitutionnel a jugé conforme à la Constitution une amende égale à 50 % des sommes non déclarées à l'administration fiscale, sanctionnant l'obligation de transmettre à cette dernière des informations relatives aux sommes versées à d'autres contribuables au titre des revenus de capitaux mobiliers, commissions, courtages, ristournes ou honoraires, qui permettent à l'administration de procéder à des recoupements pour asseoir l'impôt dû par les autres contribuables<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 97.

<sup>14</sup> Voir par exemple la décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, *Mme Michelle Theresa B. (Amende pour défaut de déclaration de trust)*, paragr. 6.

<sup>15</sup> Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, *Mme Irène L. (Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers)*, cons. 5.



\* Dans une décision n° 2013-679 DC, il était saisi d'une amende pour opposition à la prise de copie des documents soumis au droit de communication de l'administration fiscale. Il a validé l'amende « *s'élevant à 1 500 euros pour chaque document, sans que le total des amendes puisse être supérieur à 10 000 euros* ». En revanche, il a censuré les critères de calcul, alternatifs au seuil de 10 000 euros « *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* »<sup>16</sup>.

Dans sa décision n° 2013-685 DC susmentionnée, le Conseil constitutionnel a censuré une amende proportionnelle sanctionnant le défaut de réponse à une mise en demeure, au motif que l'assiette de l'amende était sans rapport avec le comportement réprimé : « *en réprimant d'une peine 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 fiscale en matière de contrôle des prix de transfert, le législateur a, 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* »<sup>17</sup>. En l'espèce, l'état du droit antérieur à l'évolution législative contestée, consistait en une amende dont le montant pouvait atteindre « *5 % des bénéficiaires transférés* ». La sanction assise sur le chiffre d'affaires de l'entreprise avait ainsi un lien bien plus éloigné que celle assise sur les bénéficiaires transférés, au regard du contrôle des prix de transfert.

L'année suivante, dans sa décision n° 2014-707 DC, le Conseil a validé la même amende proportionnelle dont le taux, inchangé, de 0,5 %, était cette fois-ci applicable « *au montant des seules transactions pour lesquelles les documents ou compléments spécialement désignés et réclamés par mise en demeure de l'administration n'ont pas été mis à sa disposition ou ne l'ont été que partiellement* ». Il a relevé « *que le législateur a retenu un critère de calcul du maximum de la peine encourue en lien avec les infractions réprimées ; que, pour la détermination du plafond d'une amende*

---

<sup>16</sup> Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, cons. 43.

<sup>17</sup> Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 97. De façon similaire, le Conseil a censuré dans la même décision la sanction applicable au défaut de présentation de la comptabilité analytique ou des comptes consolidés, dans le cadre d'un contrôle. L'amende censurée était fixée « *en l'absence de rehaussement, à 5 pour mille du chiffre d'affaires déclaré par exercice soumis à contrôle ou à 5 pour mille du montant des recettes brutes déclaré par année soumise à contrôle et, en cas de rehaussement, à 5 pour mille du chiffre d'affaires rehaussé par exercice soumis à contrôle ou à 5 pour mille du montant des recettes brutes rehaussé par année soumise à contrôle* » (cons. 110). La sanction était, ici encore, assise sur le chiffre d'affaires de l'entreprise, sans lien avec les sommes directement omises, le cas échéant, dans la déclaration.

*prononcée en proportion de la gravité des manquements réprimés, le taux de 0,5 % appliqué à ce montant n'est pas manifestement hors de proportion avec la gravité de ces infractions »<sup>18</sup>.*

\* Dans sa décision n° 2016-554 QPC, le Conseil constitutionnel a censuré une amende proportionnelle de 5 % du solde créditeur du compte, encourue à raison de la non-déclaration de comptes à l'étranger. Il a considéré qu'« *en prévoyant une amende proportionnelle pour un simple manquement à une obligation déclarative, le législateur a instauré une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'il a entendu réprimer* »<sup>19</sup>.

En revanche, dans sa décision n° 2015-481 QPC, le Conseil a validé une amende forfaitaire de 1 500 ou de 10 000 euros encourue à raison de cette même non-déclaration de comptes à l'étranger. Le Conseil a considéré que « *le législateur a, s'agissant du manquement à une obligation déclarative poursuivant l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, instauré des sanctions dont la nature est liée à celle de l'infraction et qui [...] ne sont pas manifestement disproportionnées à la gravité des faits qu'il entend réprimer* »<sup>20</sup>.

\* Le Conseil a transposé *mutatis mutandis* ce dernier raisonnement aux amendes proportionnelles et forfaitaires encourues à raison de la non-déclaration de trusts dans sa décision n° 2016-618 QPC. Il a ainsi jugé qu'en prévoyant une amende dont le montant, non plafonné, est fixé en proportion des biens ou droits placés dans un 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. Il a donc censuré les dispositions contestées en ce qu'elles prévoient, selon la version des dispositions contestées, des amendes de 5 % et 12,5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés. En revanche, il a jugé conformes à la Constitution les dispositions fixant les amendes forfaitaires d'un montant maximum, selon la version des dispositions contestées, de 10 000 ou 20 000 euros, punissant chaque manquement au respect des obligations déclaratives incombant aux administrateurs de trusts<sup>21</sup>.

---

<sup>18</sup> Décision n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014, *Loi de finances pour 2015*, cons. 48.

<sup>19</sup> Décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, *M. Gilbert B. (Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger II)*, paragr. 7.

<sup>20</sup> Décision n° 2015-481 QPC du 17 septembre 2015, *Époux B. (Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger)*, cons. 6.

<sup>21</sup> Décision n° 2016-618 QPC précitée, paragr. 10.

Dans ces deux décisions, l'obligation de déclaration de comptes à l'étranger ou de trusts ne permettait pas en elle-même d'asseoir l'impôt. Ainsi, la sanction proportionnelle frappant le défaut de déclaration de trusts pouvait être appliquée alors même qu'aucun impôt n'était dû en France (impôt sur le revenu, droits de mutation à titre gratuit, impôt de solidarité sur la fortune). De même, la sanction du défaut de déclaration de compte bancaire à l'étranger pouvait être appliquée alors même qu'aucun impôt n'était dû.

\* Dans sa décision n° 2016-744 DC, le Conseil constitutionnel a censuré une amende proportionnelle pour défaut de signalement par un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'un achat de biens auprès d'un autre assujetti lorsque le montant de cet achat excède 863 000 euros ou que la somme des achats auprès du même vendeur au terme d'une période de trois mois excède ce même montant. Cette amende était fixée à 1 % du montant de l'achat après déduction de la somme de 863 000 euros. Le Conseil a considéré qu'« *en prévoyant une amende proportionnelle non plafonnée, pour un manquement à une telle obligation de signalement, alors même que la personne sanctionnée ne pouvait savoir que son cocontractant ne reverserait pas la taxe sur la valeur ajoutée, le législateur a instauré une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'il a entendu réprimer* »<sup>22</sup>.

La disproportion résultait ici de la déconnexion entre l'infraction en cause (le non-signalement, par un assujetti de bonne foi, d'un achat auprès d'un autre assujetti) et la finalité de la sanction (s'assurer que l'autre assujetti prenne en compte la TVA ainsi collectée dans ses déclarations de TVA).

\* Enfin, dans une décision n° 2017-667 QPC, le Conseil a censuré une amende s'élevant à 5 % de la valeur de contrats de capitalisation, notamment des contrats d'assurance-vie, souscrits à l'étranger, non déclarés annuellement à l'administration fiscale. Il a considéré 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* »<sup>23</sup>.

\* Dans sa décision n° 2017-636 QPC, le Conseil a validé une amende proportionnelle qui était assise sur les résultats omis, de sorte que son assiette n'était pas sans rapport avec le manquement réprimé (le défaut de production d'un document permettant à

---

<sup>22</sup> Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances pour 2017*, paragr. 92.

<sup>23</sup> Décision n° 2017-667 QPC du 27 octobre 2017, *M. Didier C. (Amende proportionnelle pour défaut de déclaration des contrats de capitalisation souscrits à l'étranger)*, paragr. 6.

l'administration de suivre les plus-values en sursis ou report d'imposition, en vue de l'établissement d'impositions futures) : « *L'obligation déclarative dont la méconnaissance est ainsi sanctionnée porte sur des renseignements qui doivent figurer en annexe de la déclaration annuelle de résultat de l'entreprise et qui sont nécessaires au calcul de l'impôt sur la plus-value à l'issue du sursis ou du report d'imposition. Il ressort des travaux préparatoires qu'en instituant cette obligation, le législateur a entendu assortir d'une contrepartie les régimes fiscaux favorables, dérogatoires au droit commun, dont peuvent bénéficier les contribuables réalisant certaines opérations. En réprimant la méconnaissance d'une telle obligation, qui permet directement le suivi de la base taxable et ainsi l'établissement de l'impôt sur la plus-value placée en sursis ou en report, le législateur a poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. D'autre part, en punissant d'une amende égale à 5 % des résultats omis, qui servent de base au calcul de l'impôt exigible ultérieurement, chaque manquement au respect de l'obligation déclarative incombant aux contribuables bénéficiant d'un régime de sursis ou de report d'imposition, le législateur a instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction. Ainsi, même lorsqu'elle s'applique lors de plusieurs exercices, l'amende n'est pas manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'a entendu réprimer le législateur, compte tenu des difficultés propres au suivi des obligations fiscales en cause* »<sup>24</sup>.

## **B. – L'application à l'espèce**

\* La majoration instituée par les dispositions contestées constitue une sanction ayant le caractère d'une punition, soumise à ce titre aux exigences résultant de l'article 8 de la Déclaration de 1789. Le Conseil constitutionnel l'a implicitement jugé en contrôlant les dispositions contestées au regard du principe de proportionnalité des peines.

Dans la décision commentée, après avoir rappelé sa formulation de principe en matière de proportionnalité des peines (paragr. 3), le Conseil constitutionnel a présenté la procédure de demande de renseignements prévue par le paragraphe II de l'article L. 651-5-1 du CSS qui permet à l'organisme chargé du recouvrement de la C3S d'obtenir des assujettis les renseignements nécessaires pour procéder au contrôle sur pièces de leurs déclarations (paragr. 4), et les caractéristiques de la pénalité instituée par les dispositions contestées pour sanctionner la méconnaissance de l'obligation de réponse à une demande de renseignements ou à une mise en demeure ainsi que la réponse insuffisante à cette dernière (paragr. 5).

---

<sup>24</sup> Décision n° 2017-636 QPC du 9 juin 2017, *Société Edenred France (Amende 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)*, paragr. 8.

Il a ensuite recherché si cette majoration respectait le principe de proportionnalité des peines.

Le Conseil constitutionnel a tout d'abord relevé la nature particulière des obligations dont la méconnaissance est sanctionnée : « *Les obligations dont la méconnaissance est ainsi sanctionnée ont trait à la délivrance de renseignements et documents nécessaires à l'établissement de la contribution* » (paragr. 6). Il en a conclu qu'en « *réprimant la méconnaissance de telles obligations, le législateur a entendu renforcer la procédure de contrôle sur pièces de cette contribution. Il a ainsi poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* » (même paragr.). Comme dans plusieurs décisions précédentes, le Conseil constitutionnel a donc rappelé l'intérêt attaché aux mesures destinées à permettre l'établissement de l'impôt. S'il existe de nombreuses mesures ayant cet objectif, celles y contribuant directement, comme celles contestées, peuvent justifier une sévérité accrue.

Puis, il a jugé, d'une part, qu'« *en punissant d'une majoration de la contribution due au titre de l'année le manquement à des obligations destinées à assurer l'établissement de cette contribution, le législateur a instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction* » (paragr. 7). Dans sa décision n° 2017-636 QPC portant sur l'obligation de production de l'état de suivi des plus-values en sursis ou en report d'imposition (paragr. 8), le Conseil constitutionnel s'était déjà appuyé sur ce lien direct avec l'établissement de l'impôt pour apprécier la proportionnalité d'une sanction fiscale.

D'autre part, il a relevé que la sanction en cause est modulable par l'organisme chargé du recouvrement. En effet, à la différence d'un certain nombre de cas où le Conseil constitutionnel avait examiné la constitutionnalité de sanctions proportionnelles non plafonnées, les dispositions contestées prévoyaient expressément en l'espèce que le taux de 5 % prévu était uniquement un maximum. Le Conseil a donc rappelé qu'il appartient à l'administration d'exercer son pouvoir de modulation, et ce, sous le contrôle du juge, à qui il revient nécessairement d'examiner le caractère proportionné de la sanction s'il est saisi d'une contestation de celle-ci : « *en retenant un taux de 5 %, qui ne constitue qu'un taux maximal pouvant être modulé, sous le contrôle du juge, par l'organisme chargé du recouvrement* » (même paragr.). Le Conseil constitutionnel en a déduit que la majoration critiquée n'est pas manifestement disproportionnée.

Le Conseil constitutionnel a écarté, en conséquence, le grief tiré de la

méconnaissance du principe de proportionnalité des peines (paragr. 8). Considérant qu'il ne méconnaissait aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, il a déclaré conforme à la Constitution le paragraphe III de l'article L. 651-5-1 du CSS, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2010-1594 du 20 décembre 2010 de financement de la sécurité sociale pour 2011 (même paragr.).