

Décision n° 2010-90 QPC – 21 janvier 2011

M. Jean-Claude C.

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 27 octobre 2010 par le Conseil d'État (décision n° 342925 du 27 octobre 2010), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Jean-Claude C., relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du 3 du paragraphe V de l'article 1754 du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2010-90 QPC du 20 janvier 2011, le Conseil constitutionnel a jugé cette disposition conforme à la Constitution.

I. – La disposition contestée

Pour comprendre la portée de la disposition contestée, il convient tout d'abord de citer l'article 117 du CGI qui prévoit qu'« *au cas où la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions tel qu'il résulte des déclarations de la personne morale visées à l'article 116, celle-ci est invitée à fournir à l'administration, dans un délai de trente jours, toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution* » et qu'« *en cas de refus ou à défaut de réponse dans ce délai, les sommes correspondantes donnent lieu à l'application de la pénalité prévue à l'article 1759* ».

Quant à cet article 1759, il dispose : « *Les sociétés et les autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent, directement ou par l'intermédiaire de tiers, des revenus à des personnes dont, contrairement aux dispositions des articles 117 et 240, elles ne révèlent pas l'identité, sont soumises à une amende égale à 100 % des sommes versées ou distribuées. Lorsque l'entreprise a spontanément fait figurer dans sa déclaration de résultat le montant des sommes en cause, le taux de l'amende est ramené à 75 %.* »

Ces deux dispositions étaient contestées devant le Conseil d'État mais celui-ci a refusé de les renvoyer au Conseil constitutionnel estimant que leur constitutionnalité ne posait pas problème. En revanche, il a estimé suffisamment

sérieuse la QPC relative au 3 du paragraphe V de l'article 1754 du CGI, déclarant les dirigeants des sociétés sanctionnées solidairement responsables du paiement de l'amende prévue par l'article 1759 précité.

La disposition renvoyée trouve son origine dans l'article 72 de la loi de finances pour 1980¹.

La législation antérieure mettait à la charge des sociétés l'imposition acquittée sur les rémunérations ou distributions allouées à des personnes dont elles n'avaient pas révélé l'identité. Ce régime faisait supporter aux entreprises concernées des impositions qui, compte tenu du barème de l'impôt sur le revenu en vigueur et des sanctions applicables, pouvaient atteindre de 150 % à 375 % des sommes distribuées.

La loi de finances pour 1980 a substitué à cet impôt une pénalité fiscale sanctionnant le refus par la personne morale de révéler l'identité des bénéficiaires d'une distribution de revenus.

Initialement codifié au deuxième alinéa de l'article 1763 A du CGI, la disposition a été transférée au 3 du paragraphe V de l'article 1754 du CGI par l'ordonnance du 7 décembre 2005².

Le 3 du paragraphe V de l'article 1754 du CGI permet, comme tout mécanisme de responsabilité solidaire³, aux comptables de la direction générale des finances publiques de solliciter indifféremment le débiteur principal ou les codébiteurs solidaires pour le paiement de la créance fiscale. Toutefois, les textes officiels recommandent aux comptables publics de mettre en cause, en premier lieu, la société débitrice et de ne rechercher en paiement les débiteurs solidaires de la pénalité précitée que si les démarches auprès de la société débitrice ont échoué⁴.

Les personnes visées par la solidarité sont les suivantes :

– les dirigeants sociaux mentionnés à l'article 62 du CGI (gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes et des sociétés en commandite par actions, associés en nom des sociétés de personnes) ;

¹ Article 72 de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980.

² 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, ratifiée par l'article 138 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures.

³ En ce sens, articles 1200 et s. du code civil qui définissent les obligations des codébiteurs.

⁴ Irait en ce sens l'instruction de la comptabilité publique du 4 août 1980, n° 80-135 A1-A3.

– ceux mentionnés aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 *ter* du même code (dans les sociétés anonymes, le président du conseil d'administration, le directeur général, l'administrateur provisoirement délégué, les membres du directoire et tout administrateur ou membre du conseil de surveillance chargé de fonctions spéciales ; dans les sociétés à responsabilité limitée, les gérants minoritaires ; dans les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés, les dirigeants soumis au régime fiscal des salariés) ;

– les dirigeants de fait, c'est-à-dire ceux qui assument des fonctions analogues à celles des dirigeants de droit ou qui exercent un contrôle effectif et constant sur la direction de l'entreprise⁵. Cependant, l'administration fiscale ne peut pas engager la responsabilité solidaire d'un dirigeant de fait pour le paiement de la pénalité pour distributions occultes en faisant uniquement état de sa qualité d'associé minoritaire⁶ ou sans apporter devant le juge d'élément établissant que l'intéressé assurait en fait la gestion de la société⁷.

Sont uniquement redevables solidairement de l'amende les dirigeants sociaux et les dirigeants de fait pour les actes commis au moment où ils étaient gestionnaires de la société ou, à défaut de connaissance de la date des versements, à celle de la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les versements ont eu lieu.

II. – Constitutionnalité de la disposition contestée

A. – La responsabilité solidaire n'est pas une sanction

Le requérant soutenait que le 3 du paragraphe V de l'article 1754 du CGI institue à l'égard des personnes qu'il vise une peine en violation des principes constitutionnels des droits de la défense et de personnalité des peines.

Ces principes sont effectivement applicables en matière de sanction ayant le caractère d'une punition.

Le Conseil constitutionnel juge en effet « *qu'il résulte des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 que nul ne peut être punissable que de son propre fait* »⁸ et

⁵ Instruction fiscale 13 N-3-80 du 6 juin 1980 et l'instruction de la comptabilité publique 80-135 A1-A3 du 4 août 1980.

⁶ CE, 29 octobre 2001, n° 221713.

⁷ CE, 29 octobre 2001, n° 179746.

⁸ Décisions 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 ; 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. 5.

que le principe des droits de la défense qui résulte de l'article 16 de la Déclaration de 1789 impose le respect d'une procédure contradictoire en cas de sanction ayant le caractère d'une punition⁹.

Mais, en l'espèce, le Conseil constitutionnel a jugé que la responsabilité solidaire n'était pas une sanction ayant le caractère d'une punition et que, par suite, les principes constitutionnels applicables à une telle sanction ne pouvaient être invoqués.

En effet, selon les termes mêmes de l'article 117 du CGI, la pénalité instituée par l'article 1759 du même code frappe la personne morale, à l'exclusion de ses dirigeants de droit ou de fait, qui s'est refusée à répondre à la demande de renseignements que lui a adressée l'administration.

Le 3 du paragraphe V de l'article 1754 du CGI ne frappe les dirigeants de droit ou de fait d'aucune pénalité. Cette disposition institue uniquement, à destination de ces derniers, une solidarité dans le paiement de cette pénalité. Cette solidarité est fondée sur les fonctions exercées par les dirigeants au moment du fait générateur de la sanction. Elle n'est pas subordonnée à la preuve d'une faute de leur part.

Autrement dit, les dirigeants de droit ou de fait ne sont responsables du paiement de cette pénalité que dans la mesure où la société qu'ils dirigent n'a pas accompli ses obligations de paiement. Cette solidarité constitue donc une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public.

Les règles de droit commun en matière de solidarité s'appliquent. C'est ainsi que le dirigeant qui s'est acquitté du paiement de la pénalité dispose d'une action récursoire contre le débiteur principal pour lui réclamer le remboursement de la totalité de la dette et, le cas échéant, contre les autres codébiteurs solidaires, pour leur réclamer leur quote-part de la dette. Il n'est donc mis en cause qu'à titre de garant du paiement de l'amende. Il n'est pas condamné à l'amende en lieu et place de la société.

Pour ces raisons, le Conseil constitutionnel a jugé que cette solidarité ne revêt pas le caractère d'une punition au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789 et que les griefs invoqués étaient inopérants.

⁹ Décisions n° 2010-69 QPC du 26 novembre 2010, *M. Claude F. (Communication d'informations en matière sociale)*, cons. 4 ; n° 2001-451 DC du 27 novembre 2001, *Loi portant amélioration de la couverture des non salariés agricoles contre les accidents du travail et les maladies professionnelles*, cons. 40.

B. – Le responsable solidaire doit pouvoir exercer un recours juridictionnel effectif

Après avoir rejeté les griefs du requérant, le Conseil constitutionnel a souhaité approfondir son contrôle en examinant d'office si les droits de la défense du dirigeant appelé solidairement étaient assurés devant le juge. Pour cela, il a confronté la disposition contestée avec l'article 16 de la Déclaration de 1789 qui garantit le droit des personnes intéressées à exercer un recours juridictionnel effectif.

La garantie essentielle liée à la mise en cause de la solidarité réside dans le principe rappelé par l'article 1208 du code civil qui dispose : « *Le codébiteur solidaire poursuivi par le créancier peut opposer toutes les exceptions qui résultent de la nature de l'obligation et toutes celles qui lui sont personnelles, ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs.* » Il s'agit ainsi de permettre au débiteur solidaire de pouvoir se défendre face au créancier, en particulier s'il n'a pas été appelé à la procédure qui a conduit à l'établissement de la créance à l'égard du débiteur principal.

Dès lors que le responsable solidaire de l'impôt ou de la pénalité fiscale n'est pas le contribuable réel, il a pu ne pas être officiellement informé de l'existence d'une procédure d'établissement de l'impôt ou d'infliction d'une pénalité. Il doit cependant bénéficier de garanties lui permettant de contester à la fois le bien-fondé de la pénalité et l'obligation de payer.

Selon une jurisprudence constante, l'administration fiscale n'est pas tenue d'adresser au dirigeant une notification de redressement distincte, ni de motiver la pénalité fiscale à l'égard des personnes solidairement responsables¹⁰, ni encore d'inviter le dirigeant solidaire à présenter ses observations avant de leur demander le paiement de ces pénalités¹¹. Dans ces conditions, il n'est pas toujours possible au dirigeant de faire valoir ses observations avant le stade contentieux alors qu'il devra acquitter l'amende pour distributions occultes.

Cependant, comme l'a rappelé le Conseil constitutionnel, les dispositions applicables du livre des procédures fiscales (LPF), telles qu'appliquées par le juge administratif¹², ouvrent deux voies de droit au débiteur solidaire.

¹⁰ CAA Paris, 21 janvier 1992, n° 90PA00652 ; 7 décembre 1995, n° 94PA01767.

¹¹ CE, 28 juin 1996, n° 148479.

¹² CE, 26 novembre 1975, n° 95819, *RJF* 2/76 n° 90 ; 30 mars 1992, n° 72620, *RJF* 5/92, n° 743, concl. Arrighi de Casanova, *Dr. fisc.* 39/92 c.1758 ; 8 mars 2004, Bergner, n° 231199, *Dr. fisc.* 2004. 592, concl. F. Séners.

En effet, il existe une jurisprudence favorable aux débiteurs solidaires qui les autorise à contester le principe de la solidarité non seulement dans le contentieux du recouvrement, mais également dans le contentieux d'assiette.

D'une part, le dirigeant solidaire peut contester l'obligation de payer par la voie du contentieux du recouvrement puisqu'aux termes de l'article L. 281 du LPF :

« Les contestations relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics compétents mentionnés à l'article L. 252 doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites.

« Les contestations ne peuvent porter que :

« 1° Soit sur la régularité en la forme de l'acte ;

« 2° Soit sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt.

« Les recours contre les décisions prises par l'administration sur ces contestations sont portés, dans le premier cas, devant le juge de l'exécution, dans le second cas, devant le juge de l'impôt tel qu'il est prévu à l'article L. 199. »

D'autre part, le dirigeant solidaire peut contester le bien-fondé de la pénalité par la voie du contentieux de l'assiette. L'article R. 196-1 du LPF dispose que, *« pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts, doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, selon le cas :*

« a) De la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement.

« b) Du versement de l'impôt contesté lorsque cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement ;

« c) De la réalisation de l'événement qui motive la réclamation... »

En outre, le Conseil constitutionnel a rappelé que les débiteurs solidaires peuvent également s'opposer aux actes de poursuites.

Il a considéré, dans ces conditions, que la disposition contestée ne porte pas atteinte à la garantie des droits requise par l'article 16 de la Déclaration de 1789.

En conséquence, le Conseil constitutionnel a jugé que le 3 du paragraphe V de l'article 1754 du CGI n'est contraire à aucun droit ou liberté que la Constitution garantit.