



Commentaire

Décision n° 2022-1009 QPC du 22 septembre 2022

Société Igdal

*(Amende pour défaut de déclaration de la TVA exigible
au titre d'une opération auto-liquidée)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 22 juin 2022 par le Conseil d'État (décision n° 462398 du 14 juin 2022) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Igdal portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du premier alinéa du 4 de l'article 1788 A du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2022-1009 QPC du 22 septembre 2022, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution cette disposition, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022.

I. – Les dispositions contestées

A. – Objet des dispositions contestées

1. – Le régime de l'auto-liquidation de la taxe sur la valeur ajoutée

* La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt général sur la consommation qui s'applique aux livraisons de biens et prestations de services situées en France¹, que ces biens ou services soient d'origine nationale ou étrangère².

L'une des caractéristiques essentielles de cet impôt est qu'il repose sur un mécanisme de déductions : à chaque stade de la production et de la distribution, le redevable

¹ Le paragraphe I de l'article 256 du CGI prévoit que « *Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ».

² Les règles relatives à la TVA applicables au sein de l'Union européenne ont fait très tôt l'objet d'une harmonisation. Elles sont actuellement édictées par la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui a en dernier lieu été modifiée par la directive (UE) 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022 modifiant les directives 2006/112/CE et (UE) 2020/285 en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée.

facture à son client une taxe correspondant au prix de vente du bien ou du service, mais il ne verse au Trésor public que la différence entre la taxe ainsi facturée et celle qui a grevé les éléments de son prix de revient. Le premier alinéa de l'article 271 du CGI prévoit ainsi que « *La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération* ».

L'exercice de ce droit à déduction permet d'atteindre l'objectif de neutralité fiscale et économique qui s'attache à la TVA : « *À l'intérieur du processus d'élaboration d'une activité économique, la TVA ne doit, à aucun moment, constituer un coût définitif à la charge des assujettis. Chaque opérateur intervenant à un maillon donné de la chaîne économique doit donc pouvoir répercuter la TVA facturée par les opérateurs intervenant en amont sur la TVA collectée auprès des opérateurs intervenant en aval* »³.

Grâce à ce mécanisme de déductions, la taxe est assise sur le prix de vente au consommateur final et c'est ce dernier qui en supporte le poids.

* Les personnes assujetties à la TVA sont celles exerçant l'une des activités économiques mentionnées à l'article 256 A du CGI, soit les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, exercées à titre habituel⁴. Ces dernières sont tenues de respecter un certain nombre d'obligations et formalités.

D'une part, elles sont soumises à des obligations d'ordre comptable et relatives à la facturation. Elles doivent, notamment, tenir une comptabilité leur permettant de justifier de la nature et du montant des opérations qu'elles réalisent et émettre une facture pour toutes leurs transactions professionnelles⁵.

D'autre part, elles sont soumises à diverses obligations et formalités déclaratives. En application de l'article 286 du CGI, elles doivent notamment souscrire une déclaration relative à leur activité professionnelle et conserver certaines informations relatives aux opérations qu'elles réalisent de manière à permettre des contrôles par l'administration fiscale.

³ Arnaud Moraine, « TVA – Présentation générale », *D.O Fiscal*, Lexis Nexis, janvier 2021, § 1.

⁴ La qualité d'assujetti s'applique à toute personne exerçant une telle activité, que les opérations réalisées donnent effectivement lieu au paiement de la TVA ou qu'elles soient exonérées. Elle est donc plus large que celle de redevable qui ne s'applique pas aux personnes réalisant des opérations exonérées.

⁵ Cette obligation de délivrance d'une facture est prévue à l'article 289 du CGI. La délivrance d'une facture est nécessaire à l'identification de l'assujetti à la TVA et, par voie de conséquence, à son recouvrement. Elle permet également de s'assurer de la réalité des opérations réalisées, de la régularité de la comptabilité de personnes concernées et, *in fine*, de l'assiette des différentes impositions dues au titre de leurs activités.

Par ailleurs, les redevables de la TVA sont soumis à des obligations particulières de déclaration de recettes : conformément à l'article 287 du CGI, ils doivent remettre au service des impôts dont ils dépendent une déclaration des opérations réalisées en vue de déterminer le montant de la taxe exigible⁶. Selon l'article 1692 du CGI, ils sont alors tenus de s'acquitter de ce montant « *au moment même où ils déposent la déclaration de leurs opérations* ».

* Le paiement de la TVA incombe donc, en principe, aux personnes qui réalisent les opérations imposables, c'est-à-dire aux fournisseurs de biens et prestataires de services⁷. Ce sont eux qui facturent et collectent cette taxe auprès de leurs clients, puis la reversent à l'administration fiscale. Celle-ci ne peut donc pas réclamer au client une taxe qui aurait dû être acquittée par le fournisseur du bien ou du service.

Ce principe connaît cependant des exceptions. Il existe en effet des hypothèses dans lesquelles la loi désigne expressément l'acquéreur du bien ou le preneur du service comme étant le redevable de la TVA. Ce mécanisme d'inversion du redevable est communément appelé « auto-liquidation de la taxe par le client »⁸.

Ce dispositif dérogatoire s'applique à un certain nombre d'opérations, notamment aux acquisitions intracommunautaires⁹, aux livraisons de biens et prestations de services mentionnées à l'article 259 A du CGI lorsque le fournisseur ou le prestataire n'est pas établi en France¹⁰, ainsi qu'aux livraisons à soi-même¹¹.

Dans ces différents cas, le fournisseur ou le prestataire n'a pas à collecter la TVA auprès de son client et lui facture uniquement un montant hors taxe. C'est au client

⁶ Cette déclaration est fournie mensuellement ou, le cas échéant, trimestriellement par les entreprises imposées d'après leur chiffre d'affaires réel normal et annuellement pour les entreprises placées sous le régime simplifié d'imposition (BOI-TVA-DECLA-20-20-20).

⁷ Ce principe est posé par le premier alinéa du 1 de l'article 283 du CGI, qui dispose que : « *La taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables, sous réserve des cas visés aux articles 275 à 277 A où le versement de la taxe peut être suspendu* ».

⁸ Voir, sur ce point, *Mémento Pratique Fiscal*, éditions Francis Lefebvre, 2022, § 54050.

⁹ Selon l'article 20 de la directive 2006/112 précitée, « *Est considérée comme "acquisition intracommunautaire de biens" l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport du bien* ». Ces acquisitions sont soumises à la TVA en application du 1^o du paragraphe I de l'article 256 bis du CGI.

¹⁰ Le second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI prévoit ainsi que « *lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services mentionnée à l'article 259 A est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur qui agit en tant qu'assujetti et qui dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en France. Le montant dû est identifié sur la déclaration mentionnée à l'article 287* ».

¹¹ La livraison à soi-même est l'opération par laquelle une personne obtient, avec ou sans le concours de tiers, un bien meuble ou immeuble ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant (BOI-TVA-CHAMP-10-20-20, § 1).¹² Ces conditions sont définies à l'article 271 du CGI.

qu'il revient de calculer, de déclarer et d'acquitter la TVA. La taxe ainsi acquittée est toutefois immédiatement déductible, selon les conditions de droit commun¹², de sorte que l'opération est neutre pour le client bénéficiant d'un droit à déduction total¹³. Celui-ci pourra en effet simultanément acquitter et déduire la TVA, sans avance de trésorerie.

Les opérations soumises à ce mécanisme d'auto-liquidation doivent, comme les autres opérations réalisées par le redevable de la TVA, être mentionnées sur la déclaration qu'il est tenu de souscrire conformément aux dispositions précitées de l'article 287 du CGI.

2. – La sanction du défaut de déclaration d'une opération auto-liquidée ouvrant droit à déduction (les dispositions objet de la décision commentée)

* Conformément à l'article 1728 du CGI, le défaut ou retard de souscription de la déclaration de TVA est en principe sanctionné d'une majoration égale, selon les cas, à 10 %, 40 % ou 80 % des droits éludés¹⁴. Mais ces majorations ne trouvent à s'appliquer qu'à la condition que des droits soient dus.

Or, en cas d'auto-liquidation, la TVA acquittée est immédiatement déductible¹⁵. Aucun droit n'étant éludé, les pénalités de l'article 1728 du CGI ne sont pas applicables, pas plus que les intérêts de retard prévus à l'article 1727 du même code.

Lors de l'examen de la loi de finances rectificative pour 1994¹⁶, qui a modifié les conditions d'exercice des droits à déduction de la TVA afférente aux acquisitions intracommunautaires¹⁷, le rapporteur de ce texte à l'Assemblée nationale a ainsi

¹² Ces conditions sont définies à l'article 271 du CGI.

¹³ La TVA est déductible en application d'un coefficient de déduction qui varie d'un bien ou d'un service à l'autre. Dans la plupart des cas, ce coefficient est égal à 100 % et le droit à déduction est donc total. Mais, dans certains cas, il n'est que partiel.

¹⁴ Le 1 de l'article 1728 du CGI prévoit une majoration de 10 % des droits en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration dans les 30 jours suivant la réception de la mise en demeure, de 40 % en l'absence de dépôt de la déclaration dans les 30 jours suivant la réception de la mise en demeure et de 80 % en cas de découverte d'une activité occulte.

¹⁵ Il existait auparavant un décalage d'un mois entre le versement de la taxe et la prise en compte des droits à déduction. Ce décalage a été supprimé par la loi n° 93-859 du 22 juin 1993 de finances rectificative pour 1993.

¹⁶ Loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994 de finances rectificative pour 1994.

¹⁷ Selon les dispositions de l'article 271 du CGI dans leur rédaction antérieure à cette loi, les droits à déduction de la TVA sur les acquisitions intracommunautaires ne prenaient naissance que dans la mesure où cette taxe avait été déclarée. Ainsi, dans l'hypothèse où le redevable ne déclarait pas la TVA normalement exigible sur ces opérations, mais s'en acquittait néanmoins à la suite d'un rappel de droits, une interprétation stricte de ces dispositions semblait exclure tout droit à déduction pour ce redevable. Une telle sanction étant considérée comme excessive alors qu'aucune imposition n'aurait été éludée, la loi du 29 décembre 1994 précitée a complété le 2 du paragraphe II de l'article 271 du CGI en prévoyant que « *les redevables qui n'ont pas porté sur la déclaration mentionnée au d du 1 le montant de la taxe due au titre d'acquisitions intracommunautaires sont autorisés à opérer la déduction lorsque cette taxe a été*

relevé que, pour ces opérations, « *le code général des impôts est, en l'état actuel, dépourvu de disposition adaptée de nature à inciter les redevables à remplir régulièrement leurs déclarations* »¹⁸. Il ajoutait que le respect de ces obligations déclaratives était pourtant « *indispensable au bon fonctionnement du système dont le contrôle repose sur des procédures d'échanges d'informations [entre États membres]* »¹⁹.

C'est afin de pallier cette difficulté que le législateur a institué une amende fiscale sanctionnant spécifiquement le défaut de déclaration de la taxe exigible au titre d'une opération auto-liquidée ouvrant droit à déduction.

La loi du 29 décembre 1994 a ainsi inséré dans le CGI un article 1788 *septies* dont le premier alinéa prévoyait qu'un tel manquement était sanctionné « *d'une amende égale à 5 % du rappel pour lequel le redevable bénéficie d'un droit à déduction* ».

* Cette amende fiscale est désormais prévue au 4 de l'article 1788 A du CGI, créé par 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 pénalités²⁰.

Selon ce texte, « *Lorsqu'au titre d'une opération donnée le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée est autorisé à la déduire, le défaut de mention de la taxe exigible sur la déclaration prévue au 1 de l'article 287, qui doit être déposée au titre de la période concernée, entraîne l'application d'une amende égale à 5 % de la somme déductible* ».

Dès lors, lorsque la TVA exigible au titre d'une opération relevant du régime de l'auto-liquidation n'a pas été déclarée, elle ne fait pas l'objet d'un rappel si les conditions de fond du droit à déduction sont remplies, mais donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 % du montant de la taxe que le redevable était en droit de déduire²¹.

payée au Trésor ». Dans sa rédaction actuellement en vigueur, ce même article dispose que « *les redevables qui n'ont pas porté sur la déclaration le montant de la taxe due au titre de ces opérations sont autorisés à opérer la déduction lorsque les conditions de fond sont remplies, sans préjudice de l'application de l'amende prévue au 4 de l'article 1788 A* ».

¹⁸ Rapport n° 1745 (Assemblée nationale – X^e législature) de M. Philippe Auberger, fait au nom de la commission des finances, tome 1, 1^{er} décembre 1994.

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ Cette ordonnance a été ratifiée par le 15^o du paragraphe I de 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.

²¹ BOI-CF-INF-20-20, § 90. Lorsque le redevable est un redevable partiel de la taxe, l'amende ne porte que sur la partie du montant de la taxe effectivement déductible ; la taxe non déductible fait quant à elle l'objet d'un rappel qui est assorti des pénalités de droit commun (intérêts de retard et, le cas échéant, majorations). Dans l'hypothèse où le

L'amende est en principe applicable du seul fait du défaut de mention de la taxe sur la déclaration afférente à la période au titre de laquelle cette taxe est devenue exigible. La doctrine fiscale prévoit néanmoins une mesure de tolérance applicable au redevable qui, ayant omis de déclarer la TVA qu'il était autorisé à déduire au titre d'une opération auto-liquidée, régularise spontanément sa situation : *« par souci d'une application mesurée de la loi fiscale, cette amende ne sera pas appliquée à un contribuable qui, avant toute action de la part de l'administration, comme par exemple l'envoi d'un avis de vérification, constate qu'il a omis de déclarer une opération auto-liquidée et dépose spontanément une déclaration rectificative au titre de la période concernée »*²².

* Le Conseil d'État a été saisi de la question de la compatibilité de l'amende instituée par l'ancien article 1788 septies du CGI avec le principe de proportionnalité des peines garanti par l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et par le droit communautaire en tant que principe général du droit. Il était plus précisément reproché à ces dispositions de ne pas conférer au juge un pouvoir de modulation du taux de cette amende fiscale.

Dans sa décision du 30 novembre 2007²³, le Conseil d'État a d'abord jugé que *« l'objectif de l'amende prévue à l'article 1788 septies, éclairé par les travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 1994 portant loi de finances rectificative pour 1994 dont ses dispositions sont issues, est essentiellement, dans un cas où la taxe non déclarée est elle-même immédiatement déductible, d'inciter les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée à s'acquitter avec exactitude de leurs obligations déclaratives, afin de permettre le bon fonctionnement des procédures d'échanges d'informations entre administrations fiscales des États membres de la Communauté européenne, prévues par le système communautaire de taxe sur la valeur ajoutée »*. Cette amende présente donc bien *« le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elle vise »*.

Le moyen tiré de la violation du principe de proportionnalité des peines étant ainsi opérant, le Conseil d'État s'est ensuite prononcé sur le fond, en raisonnant en deux temps.

bien ou le service fait l'objet d'une exclusion du droit à déduction ou ne peut faire l'objet d'aucune déduction, la totalité de la taxe est rappelée et assortie des pénalités de droit commun.

²² BOI-CF-INF-20-20, § 100. Cette déclaration rectificative reprend les éléments initialement déclarés et mentionne les éléments déclaratifs omis. En pratique, la régularisation pourra être opérée sur une déclaration ultérieure qui indique distinctement les éléments relatifs à l'opération auto-liquidée.

²³ CE, 30 novembre 2007, *Société SIDÈME*, n° 292705.

Il a, dans un premier temps, replacé la sanction prévue à l'article 1788 *septies* du CGI dans l'ensemble de l'arsenal répressif en matière de TVA. Il a ainsi énoncé que « *le législateur, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, a prévu aux articles 1728, 1729 et 1788 septies du code général des impôts plusieurs sanctions selon que le redevable a éludé des droits en omettant de souscrire une déclaration, a éludé des droits en omettant de mentionner des opérations sur une déclaration ou a omis de déclarer des opérations sans toutefois éluder de droits en raison du caractère immédiatement déductible de la taxe afférente aux opérations omises ; que le taux de la pénalité fiscale prévue à l'article 1788 septies est de 5 % alors que les taux prévus aux articles 1728 et 1729 sont, selon les cas, de 10 %, 40 % ou 80 %* ». Il en a conclu que « *la loi elle-même a ainsi assuré, dans une certaine mesure, la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés* ».

Le Conseil d'État a, dans un second temps, relevé que « *le juge de l'impôt exerce un plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration pour appliquer l'amende et décide, selon les résultats de ce contrôle, soit de maintenir cette amende, soit d'en prononcer la décharge* ».

Il en a déduit que les dispositions de l'article 1788 *septies* du CGI étaient compatibles avec les stipulations de l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et le droit communautaire, « *alors même qu'elles ne confèrent pas au juge un pouvoir de modulation du taux de l'amende qu'elles prévoient* ».

* La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a quant à elle été saisie de la question, plus large, de la proportionnalité des sanctions applicables en cas d'inobservation des règles relatives aux opérations relevant du régime de l'auto-liquidation²⁴.

Dans un arrêt du 26 avril 2017, elle a rappelé « *que, en l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas d'inobservation des conditions prévues par un régime institué par cette législation, les États membres demeurent compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. Ils sont toutefois tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité [...]. / Ainsi, de telles sanctions ne doivent pas aller*

²⁴ C'est l'article 199 de la directive 2006/112 précitée qui permet aux États membres de recourir, dans les situations visées à son paragraphe 1, sous a) à g), au mécanisme de l'auto-liquidation. Cette disposition, qui constitue une exception au principe selon lequel la TVA est due par l'assujéti qui réalise l'opération imposable, est d'interprétation stricte (CJUE, 13 juin 2013, *Promociones y Construcciones*, C-125/12, points 23 et 31).

au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude. Afin d'apprécier si une sanction est conforme au principe de proportionnalité, il convient de tenir compte, notamment, de la nature et de la gravité de l'infraction que cette sanction vise à pénaliser, ainsi que des modalités de détermination du montant de celle-ci »²⁵.

Dans cette affaire, après avoir relevé que le requérant, acquéreur d'un bien, avait versé la TVA au vendeur, alors que l'opération relevait du régime de l'auto-liquidation et qu'il lui appartenait donc de s'en acquitter auprès de l'administration fiscale, la Cour de justice a constaté que « *cette infraction consiste en une erreur relative à l'application du mécanisme de la TVA, qui correspond à une infraction de nature administrative et qui, eu égard aux éléments de fait découlant du dossier transmis à la Cour, d'une part, n'a causé à l'administration fiscale aucune perte de recettes et, d'autre part, se caractérise par l'absence d'indices de fraude* ». Elle en a déduit que « *l'imposition [au requérant] d'une sanction s'élevant à 50 % du montant de la TVA applicable à l'opération en cause apparaît comme étant disproportionnée, ce qu'il revient à la juridiction de vérifier* »²⁶.

B. – Origine de la QPC et question posée

Reprochant à la société Igdal d'avoir omis de déclarer des acquisitions intracommunautaires devant donner lieu à l'auto-liquidation de la TVA y afférent, l'administration fiscale lui avait notifié une proposition de rectification comportant l'amende de 5 % prévue au premier alinéa du 4 de l'article 1788 A du CGI.

Après avoir demandé au ministre de l'économie, des finances et de la relance d'abroger les commentaires administratifs précisant les conditions d'application de cette amende²⁷, la société Igdal avait saisi le Conseil d'État d'un recours en annulation de la décision implicite de rejet de cette demande.

À cette occasion, elle avait soulevé une QPC portant sur le premier alinéa du 4 de l'article 1788 A du CGI.

Dans sa décision du 14 juin 2022 précitée, le Conseil d'État l'avait renvoyée au Conseil constitutionnel après avoir jugé que « *Le moyen tiré de ce que ces dispositions portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution et*

²⁵ CJUE, 26 avril 2017, *Tibor Farkas*, C-564/15, points 59 et 60.

²⁶ *Ibid.*, points 65 et 66.

²⁷ Soit le paragraphe n° 90 des commentaires administratifs publiés le 16 juin 2021 au bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) – impôts sous la référence BOI-CF-INF-20-20.

notamment, du fait de l'absence de plafonnement du montant de l'amende, au principe de proportionnalité des peines, soulève une question présentant un caractère sérieux ».

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

* Le Conseil d'État n'ayant pas précisé, dans sa décision de renvoi, la version dans laquelle les dispositions du premier alinéa du 4 de l'article 1788 A du CGI étaient renvoyées, il revenait au Conseil constitutionnel de la déterminer lui-même. Conformément à sa jurisprudence habituelle, selon laquelle la QPC doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée, le Conseil a jugé que, en l'espèce, il était saisi de ces dispositions de cet article dans sa rédaction résultant de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 (paragr. 1).

* La société requérante reprochait à ces dispositions de sanctionner le manquement à une simple obligation déclarative par une amende proportionnelle non plafonnée et à taux fixe dont l'assiette était, selon elle, sans lien avec la nature de l'infraction et qui trouvait à s'appliquer alors même que le contribuable n'avait pas éludé l'impôt. Elle considérait ainsi que ces dispositions méconnaissaient le principe de proportionnalité des peines.

A. – La jurisprudence constitutionnelle relative au principe de proportionnalité des peines

* Le Conseil constitutionnel juge que les exigences de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 (principes 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. Depuis sa décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, le Conseil assimile en particulier les sanctions fiscales aux sanctions administratives et leur applique le régime constitutionnel applicable à toute sanction ayant le caractère d'une punition²⁸. Le principe de proportionnalité des peines s'applique donc aux pénalités fiscales.

²⁸ Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33 et 34.

* La formulation de principe applicable en la matière 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* »²⁹.

En principe, le respect de l'exigence constitutionnelle de proportionnalité s'apprécie en rapportant la sévérité de la sanction à la gravité des faits qu'elle punit. En cette matière, le Conseil constitutionnel n'exerce qu'un contrôle restreint : il s'assure de l'absence de disproportion manifeste entre la sanction et la gravité des faits que le législateur a entendu réprimer.

Ce contrôle ne relève pas d'une appréciation très complexe lorsque le législateur a fixé un quantum chiffré, en valeur absolue, que celui-ci soit forfaitaire ou constitue un plafond.

Le Conseil constitutionnel a en revanche développé, depuis 2012, une jurisprudence spécifique sur les peines dont le quantum résulte de l'application d'un taux à une assiette, notamment en matière fiscale.

Deux difficultés peuvent en effet rendre le contrôle du respect de l'exigence de proportionnalité de ces peines plus délicat et justifier un examen plus poussé du Conseil constitutionnel :

– d'une part, si le législateur ne le prévoit pas expressément, cette méthode de calcul signifie que la peine ne comporte pas de plafond. Or, lorsque le législateur fixe une amende plafonnée, le contrôle du Conseil constitutionnel consiste principalement à comparer ce plafond avec les faits les plus graves susceptibles de tomber sous le coup de l'incrimination, dans la mesure où les faits les moins graves sont justiciables, sous le contrôle du juge, d'une sanction comprise entre zéro et ce plafond, ce qui favorise le respect, pour ce qui les concerne, de l'exigence de proportionnalité³⁰. En revanche,

²⁹ 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.

³⁰ Par exemple : 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. 7 : « pour chaque sanction prononcée, le juge décide après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, en fonction de l'une ou l'autre des amendes prononcées, soit de maintenir l'amende, soit d'en dispenser le contribuable si ce dernier n'a pas manqué à l'obligation de déclaration de l'existence d'un compte bancaire à l'étranger ; qu'il peut

lorsque le législateur a fixé non pas un plafond, mais une amende proportionnelle à taux unique, celle-ci s'applique aux faits les plus graves comme aux faits les moins graves, au risque de paraître manifestement disproportionnée pour ce qui concerne ces derniers ;

– d'autre part, cette méthode de calcul, dans la mesure où elle implique un montant de sanction qui varie selon les hypothèses, impose au Conseil constitutionnel une vigilance renforcée, afin de s'assurer de la cohérence du quantum de la sanction qui peut en résulter au regard des faits réprimés.

Dès lors, en pareille hypothèse, le Conseil constitutionnel apprécie le lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction, la gravité du manquement réprimé et le taux appliqué³¹.

* S'agissant du lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction, le Conseil constitutionnel s'assure que le législateur a retenu, pour l'application de l'amende proportionnelle, une assiette pertinente au regard des faits réprimés³².

C'est notamment ce qui l'a conduit, dans sa décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, à juger conforme à la Constitution l'amende fiscale de 50 % des sommes non déclarées réprimant le fait d'avoir manqué à l'obligation de déclarer certaines rémunérations versées à des tiers à l'occasion de l'exercice de sa profession. Après avoir relevé que cette amende sanctionnait le manquement à des obligations déclaratives permettant à l'administration de procéder aux recoupements nécessaires au contrôle du respect, par les bénéficiaires des versements en cause, de leurs obligations fiscales et répondait donc à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, le Conseil a jugé que le législateur avait proportionné la sanction en fonction de la gravité des manquements réprimés appréciée à raison de l'importance des sommes non déclarées³³.

ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ; que, par suite, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'individualisation des peines ». Et, plus récemment : décision n° 2021-892 QPC du 26 mars 2021, *Société Akka technologies et autres (Sanction de l'obstruction aux enquêtes de l'autorité de la concurrence)*.

³¹ Le Conseil constitutionnel a très récemment eu l'occasion d'affirmer la constance, depuis 2012, de cette grille d'analyse jurisprudentielle (décision n° 2022-1001 QPC du 1^{er} juillet 2022, *Société Lorraine services [Amende fiscale contre les tiers déclarants II]*, paragr. 5 à 7).

³² Voir, par exemple, la décision n° 2022-988 QPC du 8 avril 2022, *M. Roland B. (Cumul de poursuites et de sanctions en cas d'opposition à un contrôle fiscal)*, paragr. 15.

³³ Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, *Mme Irène L. (Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers)*, cons. 4 et 5.

Le Conseil a par ailleurs jugé, à plusieurs reprises, que des amendes fiscales proportionnelles réprimant le défaut de réponse à des demandes de renseignement de l'administration n'étaient pas manifestement disproportionnées dans la mesure où leur taux de 10 % s'appliquait à une assiette limitée au montant des droits rappelés à l'issue de l'éventuelle rectification³⁴.

* Le Conseil constitutionnel tient également compte de la gravité des manquements réprimés et, à ce titre, il peut prendre en considération leur caractère intentionnel ou non, en particulier dans le cas où le manquement reproché au contribuable a pour effet de conférer un avantage à un tiers.

- Par exemple, dans sa décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014, le Conseil a jugé, s'agissant de l'amende réprimant le fait d'avoir contribué à l'obtention par un tiers d'un avantage indu, qui était égale au montant de cet avantage, d'une part, que cette sanction était justifiée par l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale et, d'autre part, que le législateur, en prévoyant que le montant de l'amende fiscale était fixé en proportion de l'importance des sommes indûment obtenues, avait proportionné ce montant à la gravité des manquements réprimés. Toutefois, il a assorti sa déclaration de conformité d'une réserve d'interprétation en précisant que, « *compte tenu des modalités de fixation de son montant en proportion de l'avantage obtenu par un tiers, cette amende pourrait revêtir un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des manquements réprimés si elle était appliquée sans que soit établi l'élément intentionnel de ces manquements* »³⁵.

Dans sa décision n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018, le Conseil constitutionnel était saisi de dispositions sanctionnant la délivrance irrégulière de documents permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposable, un crédit ou une réduction d'impôt. Le montant de cette amende correspondait à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents ou, à défaut d'une telle mention, au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu par un tiers. Le Conseil a censuré ces dispositions après avoir jugé qu'« *en sanctionnant d'une amende d'un montant égal à l'avantage fiscal indûment obtenu par un tiers ou à 25 % des sommes indûment mentionnées sur le document sans que soit établi le caractère intentionnel du manquement réprimé, le législateur a institué une amende*

³⁴ 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. 56 (la même décision censure, en revanche, une amende du même type dont l'assiette est le chiffre d'affaires de la société, faute de lien avec les infractions – cons. 43) ; décision n° 2016-743 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances rectificative pour 2016*, cons. 11.

³⁵ Décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014, *Société SGI (Amende pour contribution à l'obtention, par un tiers, d'un avantage fiscal indu)*, cons. 9.

revêtant un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de ce manquement »³⁶.

- S'agissant plus particulièrement d'amendes sanctionnant la méconnaissance d'une simple obligation déclarative auprès de l'administration fiscale, le Conseil a jugé contraires au principe de proportionnalité des peines les amendes proportionnelles à taux unique prévues en cas de défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts à l'étranger³⁷, de défaut de déclaration de trust³⁸ ou encore de défaut de déclaration de contrats de capitalisation souscrits à l'étranger³⁹.

Tout en reconnaissant que de telles obligations déclaratives visaient à prévenir la dissimulation de revenus ou de biens à l'étranger, ce qui participe de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, le Conseil constitutionnel a fondé sa censure sur le fait que, d'une part, l'amende encourue était fixée en proportion de la valeur des biens ou droits inscrits dans ces comptes, trusts ou contrats et, d'autre part, qu'elle était susceptible d'être prononcée même dans l'hypothèse où les revenus ou biens en cause n'avaient pas été soustraits frauduleusement à l'impôt. La moindre gravité du manquement, dans un tel cas, ne pouvait justifier une amende proportionnelle⁴⁰.

En revanche, dans sa décision n° 2017-636 QPC du 9 juin 2017, le Conseil constitutionnel a jugé conformes à la Constitution les dispositions réprimant la méconnaissance de l'obligation déclarative pesant sur les entreprises pour l'imposition des plus-values en relevant que cette obligation déclarative servait à l'établissement de l'impôt et participait ainsi au suivi par l'administration fiscale des décalages d'imposition dans le temps.

Après avoir rappelé que : « *Cet état de suivi des plus-values en sursis ou report d'imposition sert ainsi à établir l'impôt dû l'année au cours de laquelle aura lieu*

³⁶ Décision n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018, *Société Dom Com Invest (Sanction de la délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers d'obtenir un avantage fiscal)*, paragr. 7.

³⁷ 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)*.

³⁸ Décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017 précitée.

³⁹ 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)*.

⁴⁰ En revanche, le Conseil a admis, dans la décision n° 2016-618 QPC précitée, que soit puni d'une amende forfaitaire fixée, selon les cas, à 10 000 ou 20 000 euros, chaque manquement au respect des obligations déclaratives incombant aux administrateurs de trusts, dès lors que « *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* » (paragr. 10).

l'événement mettant fin au sursis ou au report », il a jugé : « d'une part, [...] 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 »⁴¹.

Comme le souligne le commentaire de cette décision, le Conseil constitutionnel a entendu distinguer les simples obligations déclaratives, qui sont éloignées de l'établissement de l'impôt, des obligations déclaratives qui permettent son établissement. Le commentaire précise ainsi : « À la différence de certaines décisions antérieures (notamment celles portant sur les déclarations de comptes bancaires à l'étranger ou de biens placés dans un trust), il ne s'agissait pas en l'espèce d'un simple manquement à une obligation déclarative, sans lien direct avec l'établissement de l'impôt ».

Cette distinction entre les simples obligations déclaratives et les obligations déclaratives nécessaires à l'établissement de l'impôt est à nouveau mise en exergue dans le commentaire de la décision n° 2017-667 QPC du 27 octobre 2017 précitée censurant l'amende proportionnelle pour défaut de déclaration des contrats de capitalisation souscrits à l'étranger, qui précise : « contrairement à ce qui avait été relevé par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2017-636 QPC, Edenred, d'une part, l'obligation déclarative ne servait pas directement à établir l'impôt dû et d'autre part, elle n'était pas la contrepartie d'un régime fiscal favorable ».

* Enfin, le Conseil constitutionnel est attentif à ce que le taux de l'amende ne soit pas disproportionné au regard de la gravité des manquements pouvant entraîner son application.

⁴¹ 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. 6 et 8.

Ainsi, dans sa décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, après avoir censuré des dispositions introduisant une amende de 10 000 francs par facture manquante, au motif que cette sanction « *pourrait, dans nombre de cas, donner lieu 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 a jugé, s'agissant de l'amende fiscale applicable en cas de facture fictive, qu'« *en modifiant l'article 1740 ter du code général des impôts afin de sanctionner la délivrance d'une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle d'une amende égale à 50 % du montant de la facture, le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au manquement* »⁴².

* Le Conseil constitutionnel a récemment eu l'occasion d'appliquer cette grille d'analyse à des dispositions instituant des amendes fiscales en cas de manquement aux règles de facturation, lesquelles s'appliquent notamment aux assujettis à la TVA.

Ainsi, dans sa décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021, le Conseil a considéré, à propos de l'amende applicable en cas de défaut de facturation, qu'« *En sanctionnant d'une amende fiscale les manquements aux règles de facturation, le législateur a entendu réprimer des comportements visant à faire obstacle, d'une part, au contrôle des comptabilités tant du vendeur que de l'acquéreur d'un produit ou d'une prestation de service et, d'autre part, au recouvrement des prélèvements auxquels ils sont assujettis. Ce faisant, il a poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale* ».

Il a cependant constaté, en premier lieu, que l'amende encourue n'était pas plafonnée et que son taux de 50 % était fixe. Il a également souligné que ce taux restait applicable « *alors même que la transaction a été régulièrement comptabilisée, si le fournisseur n'apporte pas la preuve de cette comptabilisation dans les trente jours suivant la mise en demeure de l'administration fiscale* ». En second lieu, il a relevé, concernant l'amende réduite de 5 % applicable en cas de comptabilisation régulière de la transaction, que son montant n'était pas davantage plafonné et que son taux était également fixe « *quand bien même le fournisseur justifierait d'une comptabilisation régulière de la transaction permettant à l'administration d'effectuer des contrôles* ».

Il en a déduit que les dispositions contestées pouvaient donner lieu à « *une sanction*

⁴² Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, cons. 39 et 40.

manifestement disproportionnée au regard de la gravité du manquement constaté, comme de l'avantage qui a pu en être retiré ». Il les a donc déclarées contraires à la Constitution⁴³.

À l'inverse, dans sa décision n° 2021-942 QPC du 21 octobre 2021, le Conseil constitutionnel a jugé conformes à la Constitution les dispositions instituant une amende fiscale en cas de délivrance d'une facture de complaisance. Il a en effet estimé que « *le taux de 50 % retenu n'est pas manifestement disproportionné au regard de la gravité des manquements que le législateur a entendu réprimer, dès lors que ceux-ci portent sur une opération réalisée par des professionnels dans le cadre de leur activité et ont nécessairement un caractère intentionnel* »⁴⁴.

B. – L'application à l'espèce

* Après avoir rappelé l'étendue de son contrôle en matière de proportionnalité des sanctions ayant le caractère d'une punition (paragr. 4), le Conseil constitutionnel a décrit l'objet des dispositions contestées.

Il a d'abord exposé que, conformément à l'article 283 du code général des impôts, la TVA exigible au titre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services est en principe acquittée par la personne qui réalise une telle opération. Cependant, « *Par dérogation à ce principe, le même article prévoit que pour certaines opérations, la taxe doit être acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur, qui peut immédiatement la déduire* » (paragr. 5). Le Conseil a ainsi souligné la spécificité du régime de l'auto-liquidation de la TVA qui repose, comme il a été dit plus haut, sur un mécanisme d'inversion du redevable ainsi que sur le caractère immédiatement déductible de la taxe due par ce dernier.

Il a également rappelé l'existence d'une obligation déclarative pesant sur lui. En effet, « *Les opérations relevant de ce régime d'auto-liquidation doivent être mentionnées sur la déclaration que tout redevable de la taxe sur la valeur ajoutée est tenu de souscrire en application de l'article 287 du code général des impôts* » (même paragr.).

Le Conseil constitutionnel a ensuite relevé que les dispositions contestées « *sanctionnent le manquement à l'obligation de déclarer la taxe sur la valeur ajoutée* »

⁴³ Décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021, *Société KF3 Plus (Pénalités pour défaut de délivrance d'une facture)*, paragr. 7 à 10.

⁴⁴ Décision n° 2021-942 QPC du 21 octobre 2021, *Société Décor habitat 77 (Pénalités pour facture de complaisance)*, paragr. 9.

exigible au titre d'une opération relevant du régime de l'auto-liquidation d'une amende fiscale égale à 5 % de la somme que le redevable est en droit de déduire » (paragr. 6).

* Pour apprécier la proportionnalité entre ce manquement et la sanction encourue, le Conseil constitutionnel s'est conformé à la grille d'analyse qu'il a développée en matière d'amende fiscale dont le montant procède de l'application d'un taux fixe à une assiette.

En premier lieu, il s'est attaché à caractériser, par l'identification de la finalité poursuivie par le législateur, la gravité des manquements réprimés.

S'appuyant sur les travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 1994 précitée, il a relevé que, *« en instituant cette amende, le législateur a entendu assurer l'effectivité de cette obligation déclarative pour permettre le suivi et la collecte de la taxe sur la valeur ajoutée à chaque étape du circuit économique »* (paragr. 7). Les dispositions contestées viennent ainsi sanctionner le non-respect d'une obligation qui n'est pas purement déclarative, mais qui permet d'assurer le suivi et la collecte de l'impôt. En effet, le mécanisme de l'auto-liquidation introduit une rupture dans la chaîne de collecte et de déduction de la TVA en concentrant sur l'acquéreur ces deux opérations. Un tel mécanisme présente ainsi un risque particulier de disparition de la taxe que l'incitation à déclarer a pour objet de pallier.

Le Conseil a considéré que, ce faisant, le législateur avait poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale (même paragr.).

En second lieu, le Conseil constitutionnel s'est interrogé, d'une part, sur l'existence d'un lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction et, d'autre part, sur l'absence de disproportion manifeste entre la gravité du manquement sanctionné et le taux de l'amende instituée.

Sur le premier point, il a relevé que, *« en fixant l'amende encourue en proportion de la somme que le redevable est en droit de déduire au titre de l'opération non déclarée, le législateur a instauré une sanction dont l'assiette est en lien avec la nature de l'infraction »* (paragr. 8). Sur le second, le Conseil a jugé que *« le taux de 5 % retenu n'est pas manifestement disproportionné au regard de la gravité du manquement que le législateur a entendu réprimer »* (même paragr.).

Il a déduit de l'ensemble de ces éléments que le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines devait être écarté (paragr. 9).

Les dispositions contestées ne méconnaissant aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel les a déclarées conformes à la Constitution (paragr. 10).