



Commentaire

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)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 13 juillet 2018 par le Conseil d'État (décision n° 419874 du 11 juillet 2018) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Dom Com Invest. Cette question est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 1740 A du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018, le Conseil constitutionnel a déclaré le premier alinéa de cet article contraire à la Constitution.

A. – Présentation des dispositions contestées

L'article 1740 A du CGI institue une amende fiscale qui sanctionne, non pas les manquements du contribuable, mais ceux d'un tiers qui ont permis au contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu. Cette amende est polyvalente, en ce sens qu'elle a vocation à s'appliquer quel que soit l'avantage fiscal obtenu.

1. – Historique

* L'article 1740 A du CGI trouve son origine dans l'article 87 de la loi n° 97-1269 du 30 décembre 1997 de finances pour 1998, qui a introduit dans le même code l'article 1768 *quater*, suivant lequel « *Toute personne, organisme ou groupement qui délivre irrégulièrement des certificats, reçus, états ou attestations permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, ou une réduction d'impôt, est passible d'une amende fiscale égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents* ».

En adoptant cet article, le législateur a entendu, pour éviter le bénéfice d'avantages fiscaux indus, « *lutter contre la délivrance abusive ou frauduleuse d'attestations de*

versements ouvrant droit à un avantage fiscal »¹. M. Didier Migaud, rapporteur de la commission des finances de l'Assemblée nationale, indiquait : « *Dans le cadre de la législation actuellement en vigueur, l'administration fiscale ne dispose, face à une telle situation, que d'une seule possibilité : opérer un redressement à l'égard du contribuable ayant bénéficié de la réduction d'impôt et appliquer un intérêt de retard assorti, en cas de mauvaise foi, d'une majoration (article 1729 du code général des impôts). Or, le contribuable peut effectivement s'être fié de bonne foi aux indications portées sur le certificat délivré par l'assureur, d'autant que la législation est, pour le moins, complexe et évolutive. Dans ce cas, la sanction fiscale est difficilement compréhensible pour la personne sanctionnée* »².

* Ces dispositions ont été reprises, par l'ordonnance du 7 décembre 2005³, au premier alinéa du nouvel article 1740 A du CGI. À l'amende fiscale égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur les documents délivrés a été ajoutée, lorsque les documents irrégulièrement délivrés ne mentionnent indûment aucune somme, « *une amende égale au montant de la déduction, du crédit ou de la réduction d'impôt indûment obtenu* ».

* La loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie a ajouté à cet article un second alinéa, qui prévoit spécialement son application aux attestations irrégulièrement délivrées pour des dons ou versements effectués au profit de fonds de dotation ouvrant droit aux réductions d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés prévues par les articles 200 (2° du g du 1) et 238 bis (2° du g du 1) du CGI.

2. – Les redevables de l'amende fiscale et les documents visés

* Toutes les personnes, physiques ou morales, délivrant à des tiers des pièces justificatives leur permettant de bénéficier d'un avantage fiscal sont visées. Il en est ainsi notamment des entreprises exerçant une activité à caractère commercial ou financier, des organismes d'assurance, des associations ou des syndicats, ainsi que des partis politiques⁴.

La sanction s'applique indépendamment de la bonne foi de l'auteur du document délivré irrégulièrement : « *Peu importe que la personne ou l'organisme ayant délivré*

¹ Projet de loi n° 230 déposé le 24 septembre 1997, article 58.

² Rapport n° 305 (Assemblée nationale – XI^{ème} législature) de M. Didier Migaud, fait au nom de la commission des finances, déposé le 9 octobre 1997.

³ 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, article 13.

⁴ Pour la référence à ces derniers, voir le rapport n° 305 de M. Didier Migaud précité.

le document ait agi de bonne foi »⁵.

Par ailleurs, en vertu du 2 du paragraphe V de l'article 1754 du CGI, « *Les dirigeants de droit ou de fait des personnes morales émettrices des documents mentionnés à l'article 1740 A, qui étaient en fonction au moment de la délivrance, sont solidairement responsables du paiement de l'amende, en cas de manquement délibéré* ».

* La sanction de l'auteur du document ouvrant à un avantage fiscal indu a pour corollaire l'absence de remise en cause de celui-ci entre les mains du contribuable s'étant prévalu à tort du document irrégulièrement délivré, sauf en cas de mauvaise foi ou de manœuvres frauduleuses de ce dernier. Cette absence de remise en cause procède non pas de la loi mais de la doctrine administrative⁶ : « *Le contribuable qui se prévaut de ce document n'encourt pour sa part aucun redressement, sauf si sa mauvaise foi ou l'existence de manœuvres frauduleuses, comme par exemple la collusion avec la personne ou l'organisme ayant délivré l'attestation, est démontrée par l'administration. Dans ce seul cas, la réduction d'impôt est remise en cause et le redressement assorti des pénalités prévues à l'article 1729 du code déjà cité* »⁷.

* Les documents délivrés peuvent prendre la forme d'un certificat, d'un reçu, d'un état, d'une facture ou d'une attestation.

3. – Les irrégularités visées

La délivrance du document doit être entachée d'irrégularité.

Celle-ci peut résulter d'infractions affectant le contenu du document : méconnaissance de conditions de forme ; mentions erronées ou de complaisance ; montants correspondant à des versements non éligibles à un avantage fiscal.

L'irrégularité peut également résulter de la situation de l'auteur du document, qui ne répond pas aux conditions, par exemple d'agrément, pour délivrer des documents ouvrant droit à un avantage fiscal.

⁵ *Ibidem*.

⁶ Réponse ministérielle à M. Christian Patria, député : JOAN 3 mai 2005 p. 4599 n° 55415 ; réponse ministérielle à M. Éric Woerth, député : JOAN 11 avril 2006 p. 3949 n° 80776 ; BOI-BIC-RICI-20-30-10-20 n° 140, 12 septembre 2012.

⁷ Réponse ministérielle n° 55415 précitée ; pour une application, voir CAA Lyon, 1^{er} décembre 2016, n° 15LY01783 ; voir également le rapport n° 305 de M. Migaud précité, dans lequel il est précisé que « *le redressement sera effectué et la sanction fiscale prévue par l'article 1729 du code général des impôts (intérêts de retard et majoration pour insuffisance ou inexactitude de la déclaration) appliquée, s'il apparaît que le contribuable est de mauvaise foi* ».

4. – La nature de la sanction

La sanction peut prendre deux formes :

- 25 % des sommes indûment mentionnées sur le document en cause. Initialement, ce taux avait été retenu par le législateur pour « *neutraliser* » le coût de l'avantage fiscal indûment obtenu, puisqu'il correspondait « *au taux de la réduction d'impôt accordée au titre des primes afférentes aux contrats d'assurance-vie* », soit l'avantage fiscal qui avait suscité la mesure⁸.
- à défaut de sommes indûment mentionnées, la sanction est égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu (déduction, réduction ou crédit d'impôt).

B. – Origine de la QPC et question posée

La société requérante a pour objet de fournir des projets d'investissement outre-mer ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 *undecies* B du CGI.

Elle est intervenue à ce titre dans un projet d'installation d'éoliennes en Guyane.

À l'issue d'un contrôle, en l'absence de raccordement effectif des éoliennes au réseau électrique, l'administration a remis en cause le bénéfice de la réduction d'impôt de l'article 199 *undecies* B du CGI entre les mains des investisseurs. Elle a alors appliqué à la société requérante la sanction prévue par les dispositions de l'article 1740 A du CGI au motif qu'elle avait délivré des attestations permettant à ces investisseurs de bénéficier de cette réduction « *sans avoir vérifié l'installation des éoliennes ni effectué de demande de raccordement au réseau électrique du département* ».

Sa réclamation ayant été rejetée, la société requérante a formé un recours devant le tribunal administratif de Versailles, à l'occasion duquel elle a posé une QPC portant sur l'article 1740 A du CGI, qui a été transmise au Conseil d'État.

Le Conseil d'État a renvoyé cette QPC au Conseil constitutionnel dans sa décision précitée du 11 juillet 2018, considérant que le moyen tiré de ce que l'article 1740 A du CGI porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, notamment

⁸ M. Didier Migaud, rapport précité.

aux principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines soulève une question présentant un caractère sérieux.

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

La société requérante soutenait que l'amende instaurée par l'article 1740 A du CGI portait atteinte aux principes de proportionnalité et d'individualisation des peines dès lors qu'il n'existait pas de lien direct entre le manquement sanctionné et l'assiette de l'amende. Elle soutenait également que ces principes étaient méconnus dès lors que l'amende est infligée indépendamment de la bonne foi de l'auteur du document permettant à un contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu.

Au regard de ces griefs, le Conseil constitutionnel a limité le champ de la QPC au premier alinéa de l'article 1740 A du CGI (paragr. 3).

A. – La jurisprudence constitutionnelle sur le principe de proportionnalité des peines

* 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.

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, administrative⁹, civile¹⁰ ou disciplinaire¹¹.

Dans sa décision n° 2014-418 QPC, se prononçant sur une pénalité analogue, infligée à un tiers ayant permis à un contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu, le Conseil avait expressément considéré qu'il s'agissait d'une sanction ayant le caractère de punition¹².

⁹ Décision n° 92-307 DC du 25 février 1992, *Loi portant modification de l'ordonnance n° 45-2658 du 2 novembre 1945 modifiée relative aux conditions d'entrée et de séjour des étrangers en France*, cons. 24 à 31.

¹⁰ Décision n° 2010-85 QPC du 13 janvier 2011, *Établissements Darty et Fils (Déséquilibre significatif dans les relations commerciales)*, cons. 3.

¹¹ Décision n° 2014-385 QPC du 28 mars 2014, *M. Joël M. (Discipline des officiers publics ou ministériels - Interdiction temporaire d'exercer)*, cons. 5.

¹² Décision n° 2014-418 QPC précitée, cons. 6.

* 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* »¹³.

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 réprimés. Par ailleurs, le Conseil exerce son contrôle sur l'adéquation entre la sanction et l'infraction constatée.

* La jurisprudence du Conseil constitutionnel en matière de proportionnalité des sanctions fiscales infligées à des « tiers à l'impôt » est rare. Le Conseil n'a eu à connaître de telles sanctions qu'à deux reprises.

Dans sa décision n° 2014-418 QPC précitée, particulièrement topique, il s'est prononcé sur la conformité au principe de proportionnalité d'une amende proportionnelle sanctionnant les manquements d'un tiers qui ont permis à un contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu. Toutefois, à la différence de l'amende instituée par l'article 1740 A, celle en cause dans cette décision est une sanction *ad hoc*, en ce sens qu'elle n'a vocation à s'appliquer qu'à un avantage fiscal particulier.

Cette amende sanctionnait trois comportements susceptibles d'être commis par le monteur de dispositifs d'investissements outre-mer :

- le fait, de fournir volontairement de fausses informations ;
- le fait de ne pas respecter certains engagements en permettant à un contribuable d'obtenir indûment un avantage fiscal ;
- le fait pour l'exploitant ou le monteur de se livrer à des agissements, manœuvres ou dissimulations conduisant, au contraire, le contribuable à perdre le bénéfice de l'avantage qui lui était dû.

Le Conseil constitutionnel s'est, tout d'abord, prononcé sur l'adéquation de la sanction avec les manquements réprimés. Il a jugé non disproportionnée une amende correspondant à 100 % du montant de l'avantage fiscal indûment obtenu : « *qu'en*

¹³ 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.

fixant l'amende en lien avec l'avantage fiscal indûment obtenu, le législateur a entendu favoriser les investissements réalisés outre-mer en garantissant leur sécurité, tout en poursuivant un but de lutte contre la fraude fiscale qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; qu'en prévoyant que le montant de l'amende fiscale est fixé en proportion de l'importance des sommes indûment obtenues, il a proportionné le montant de cette amende à la gravité des manquements réprimés ; que le taux de 100 % retenu n'est pas manifestement disproportionné » (cons. 8).

Il s'est ensuite prononcé sur l'absence d'élément d'intentionnalité à l'encontre de la répression des deuxième et troisième comportements sanctionnés par l'article 1756 quater. Sur ce point, il a jugé 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 ; que, par suite, les dispositions contestées doivent être interprétées comme réservant l'application de cette amende aux personnes qui ont agi sciemment et dans la connaissance soit du caractère erroné des informations qu'elles ont fournies, soit de la violation des engagements qu'elles avaient pris envers l'administration, soit des agissements, manœuvres ou dissimulations précités »* (cons. 9). Par cette réserve d'interprétation, le Conseil a imposé la caractérisation d'un élément d'intentionnalité, que le texte de la loi réservait au premier manquement réprimé (la fourniture de fausses informations). Cette réserve correspondait d'ailleurs, pour partie, à l'évolution ultérieure du texte, puisque l'article 23 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer a réécrit la disposition en prévoyant que pouvait être sanctionné celui qui *« n'a volontairement pas respecté les éventuels engagements pris envers [l'administration] »* (nouvel article 1740 du CGI).

Comme l'observait le commentaire de la décision n° 2004-418 QPC, l'exigence d'un élément d'intentionnalité découle de la conjonction de trois éléments : la sévérité de la sanction, son caractère fixe et le caractère indirect du lien entre le manquement réprimé (fourniture de fausses informations ou non-respect d'engagements) et l'assiette de l'amende (l'avantage fiscal obtenu par un tiers). Compte tenu de ce caractère indirect, le montant de l'amende, calculé en proportion de l'avantage fiscal obtenu par un tiers, est plus exposé au risque de disproportion qu'une amende assise sur un avantage perçu par la personne sanctionnée.

Dans sa décision n° 2016-744 DC, le Conseil constitutionnel a censuré des dispositions instituant, à l'encontre de l'acheteur professionnel (assujetti à la TVA) d'un bien soumis à TVA, une amende proportionnelle pour méconnaissance de

l'obligation de signalement de son achat à l'administration fiscale. Cette obligation de signalement s'appliquait aux achats d'un montant supérieur à 863 000 euros ou à la somme des achats auprès du même vendeur au cours d'une période de trois mois excédant ce même montant. L'objectif poursuivi par le législateur en instituant cette sanction était de permettre à l'administration de procéder à des recoupements pour s'assurer de ce que la TVA collectée était bien déclarée. 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* »¹⁴.

B. – L'application à l'espèce

* L'amende 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. Ce faisant, il s'est inscrit dans la ligne jurisprudentielle tracée par sa décision n° 2014-418 QPC.

Dans la décision commentée, après avoir rappelé sa formulation de principe en matière de proportionnalité des peines (paragr. 4), le Conseil constitutionnel a présenté l'amende prévue au premier alinéa de l'article 1740 A du CGI pour sanctionner 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 (paragr. 5). Il a détaillé les modalités de calcul de cette amende, qui correspond 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 (même paragr.). Le Conseil a relevé que cette amende est appliquée « *sans considération de la bonne foi de l'auteur du manquement sanctionné* » (même paragr.).

Le Conseil a rappelé l'objectif poursuivi par le législateur en instituant cette amende, à savoir la lutte contre la délivrance abusive ou frauduleuse d'attestations ouvrant droit à un avantage fiscal, lequel participe de l'objectif à valeur constitutionnelle de

¹⁴ Décision n° 2016-744 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances pour 2017*, paragr. 92.

lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (paragr. 6).

Le Conseil s'est ensuite attaché à rechercher si cette amende respectait le principe de proportionnalité des peines. La jurisprudence résultant de la décision n° 2014-418 QPC a guidé son raisonnement.

Compte tenu de la sévérité de la sanction, de son caractère fixe et du caractère indirect du lien entre le manquement réprimé (délivrance irrégulière de documents) et l'assiette de l'amende (l'avantage fiscal obtenu par un tiers), il a jugé qu'en ne réservant pas le cas des personnes de bonne foi, l'amende ainsi instituée revêt un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de ce manquement : « *Toutefois, 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 revêtant un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de ce manquement* » (paragr. 7).

Pour remédier à ce vice d'inconstitutionnalité, le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions contestées. En effet, compte tenu de l'intention clairement affichée du législateur tendant à ce que l'amende soit appliquée indépendamment de la bonne foi de la personne sanctionnée, le Conseil a estimé, en l'espèce, qu'une réserve d'interprétation inspirée de celle énoncée au paragraphe 9 de la décision n° 2014-418 QPC n'était pas souhaitable. Il lui a paru préférable de prononcer une censure et, ainsi, laisser le soin au législateur de décider si, compte tenu de la déclaration d'inconstitutionnalité, il entend rétablir l'amende censurée en la réservant aux seuls manquements intentionnels ou si le dispositif doit au contraire être complété par une sanction moins sévère visant à punir les auteurs de manquements de bonne foi.

Il peut être relevé par ailleurs que la logique préexistant à l'instauration de la sanction égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur le document, à savoir correspondre « *au taux de la réduction d'impôt afférente aux primes d'assurance-vie* »¹⁵ qui avaient suscité la création de la sanction, n'existe plus. En effet, cette logique n'est pas transposable alors que cette sanction s'applique à tout mécanisme d'avantage fiscal (reposant éventuellement sur un taux inférieur ou supérieur à 25 %). Lors des débats devant l'Assemblée nationale en 1997, M. Charles de Courson avait soulevé cette difficulté : « *Pourquoi infliger à l'association une sanction à hauteur de 25 % du don ? Cela est incohérent, tout autant que le taux choisi lui-même. Si le Gouvernement était cohérent, il devrait retenir le taux*

¹⁵ M. Migaud, rapport précité.

correspondant au crédit d'impôt ou à l'avantage fiscal consenti »¹⁶.

Par conséquent, le Conseil a déclaré le premier alinéa de l'article 1740 A du code général des impôts contraire à la Constitution (paragr. 8).

Le Conseil constitutionnel a différé l'effet dans le temps de cette censure. Dans la mesure où l'abrogation immédiate des dispositions contestées aurait eu pour effet de priver de fondement la sanction de la délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers d'obtenir un avantage fiscal, même lorsque le caractère intentionnel du manquement sanctionné serait établi, il a considéré qu'une abrogation immédiate aurait entraîné des conséquences manifestement excessives. Il a donc reporté au 1^{er} janvier 2019 la date de l'abrogation des dispositions contestées (paragr. 10).

Afin, cependant, de faire cesser l'inconstitutionnalité constatée à compter de la publication de la décision commentée, le Conseil constitutionnel a par ailleurs assorti le report de l'abrogation d'une réserve transitoire selon laquelle « *l'amende instituée par le premier alinéa de l'article 1740 A du code général des impôts s'applique uniquement aux personnes qui ont sciemment délivré des documents permettant à un contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu* » (paragr. 11).

¹⁶ M. Charles de Courson, député, compte-rendu des débats, première séance du 18 novembre 1997.