

N° 443476 – Société KF3 Plus (QPC)

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 5 février 2021

Lecture du 24 février 2021

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

La méconnaissance des règles de facturation qui s'imposent aux assujettis à la TVA fait l'objet d'amendes fiscales spécifiques prévues à l'article 1737 du CGI. Les infractions sanctionnées sont de trois sortes : les factures de complaisance, qui travestissent ou dissimulent l'identité des co-contractants, les factures fictives, qui ne correspondent à aucune opération réelle, et les transactions sans facture.

L'institution d'une sanction spécifique en cas de vente sans facture a été envisagée pour la première fois à l'occasion du vote de la loi de finances pour 1998¹. Le Conseil constitutionnel a cependant considéré que l'amende forfaitaire de 10.000 FF prévue par le législateur méconnaissait les exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 car elle était susceptible de donner lieu à l'application de sanctions manifestement hors de proportion avec la gravité de l'omission constatée, à la différence de l'amende proportionnelle applicable aux factures fictives².

Compte tenu de cette censure, seules les sanctions pour manœuvres frauduleuses « de droit commun », supposant la démonstration par l'administration d'un élément intentionnel, demeuraient applicables en cas de ventes sans facture³. Pour combler cette lacune, le législateur a, à l'occasion de la loi de finances pour 2000, étendu à cette hypothèse l'amende spécifique applicable aux factures fictives ou de complaisance⁴. L'ensemble du dispositif, initialement institué à l'article 1740 *ter* du CGI, a ensuite été transféré sans modification substantielle à l'article 1737 du même code par une ordonnance du 7 décembre 2005⁵.

Selon le 3 du I de l'article 1737 du CGI, le fait de ne pas délivrer une facture entraîne l'application d'une amende égale à 50% du montant de la transaction, au paiement de laquelle le client est solidairement tenu. Le montant de l'amende est toutefois réduit à 5% du montant

¹ Loi n° 97-1269 du 30 décembre 1997, article 85.

² Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, points 39 et 40.

³ Aux termes de l'article 1786 du code général des impôts : « Pour l'application des sanctions prévues en cas de manœuvres frauduleuses, tout achat pour lequel il n'est pas représenté de facture régulière et conforme à la nature, à la quantité et à la valeur des marchandises cédées est réputé avoir été effectué en fraude des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, quelle que soit la qualité du vendeur au regard desdites taxes. (...) ».

⁴ Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999, article 105.

⁵ Article 13 de l'ordonnance n° 2005-1512.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

de la transaction, lorsque le fournisseur apporte, dans les trente jours de la mise en demeure adressée par l'administration fiscale, la preuve que l'opération a été régulièrement comptabilisée. Ces dispositions s'appliquent aux opérations réalisées dans le cadre d'une opération professionnelle mais ne s'appliquent pas aux ventes au détail et aux prestations de services faites ou fournies à des particuliers.

La société KF3 Plus s'est vue infliger, en application de ces dispositions, des amendes au taux de 50%, d'un montant total de 1.259.776 euros au titre des années 2012 et 2013. A l'appui de son pourvoi en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Douai, qui, saisie en dernier lieu du litige, en a refusé la décharge, elle a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) visant les dispositions du 3 du I de l'article 1737 du CGI, dans leur version issue de l'ordonnance du 7 décembre 2005.

Les dispositions contestées, qui ont été ratifiées par la loi du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures⁶, sont applicables au litige, puisque les amendes ont été prises sur leur fondement. Elles n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution. La QPC, qui porte sur les articles 8 et 13 de la Déclaration de 1789, n'étant pas nouvelle, vous devez vous interroger sur son caractère sérieux.

1. Le premier grief soulevé est tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration de 1789.

La requérante soutient que les dispositions contestées instituent entre les assujettis qui ont émis une facture régulière, d'une part, et ceux qui, sans avoir émis de facture ni régulièrement comptabilisé l'opération correspondante, ont spontanément acquitté la taxe au titre de cette opération, d'autre part, une différence de traitement qui ne serait pas justifiée par l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

S'il ressort des travaux préparatoires de la loi de finances pour 2000 que la création de l'amende s'inscrit dans un objectif de lutte contre la fraude fiscale⁷, les dispositions contestées sanctionnent un manquement de nature objective, correspondant à la méconnaissance par les professionnels assujettis à la TVA de leur obligation d'établir une facture pour les biens et services rendus à un autre assujetti, obligation qui résulte notamment de l'article 289 du CGI⁸.

La sanction du défaut de facture ne vise pas, contrairement à ce que suggère le pourvoi, uniquement à dissuader la fraude à la TVA de la part du vendeur. Comme le relève la requérante elle-même, la facture est une pièce justificative essentielle de toute opération commerciale et de toute comptabilité. Elle emporte des conséquences fiscales chez son émetteur comme chez son destinataire, puisqu'elle permet de justifier, chez l'acquéreur, le droit à déduire la TVA ayant grevé la dépense ainsi que la déductibilité de celle-ci de ses

⁶ Article 138 de la loi n° 2009-526.

⁷ Assemblée nationale, rapport n° 1861 sur le projet de loi de finances pour 2000, tome III. L'article 105 de la LF pour 2000 est issu d'un amendement présenté en première lecture à l'Assemblée nationale, qui s'inspire des préconisations issues du rapport d'information n° 1802 sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

⁸ Mais aussi des dispositions réglementaires relatives à la facturation telles que l'article 242 nonies, 242 quiquies et 242 decies de l'annexe II au code général des impôts (Assemblée nationale, rapport n° 2029 sur le projet de loi de finances pour 2000, tome II).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

résultats imposables à l'IS. Les travaux préparatoires de la loi de finances pour 2000 indiquent d'ailleurs que le législateur a entendu dissuader la fraude au sens large, puisqu'ils relèvent que la réalisation d'achats et de ventes sans facture entre professionnels contribue au développement de l'économie souterraine et du travail illégal et qu'aux fraudes classiques à la TVA, à l'IR et à l'IS s'ajoutent les fraudes aux cotisations sociales et à la CSG⁹.

Le législateur a ainsi institué une amende qui s'applique indépendamment de toute rectification de TVA chez le fournisseur comme d'ailleurs chez le client. La différence de traitement entre les assujettis qui s'abstiennent de délivrer une facture et ceux qui respectent leurs obligations, dénoncée par la requérante, nous paraît donc fondée sur la différence de situation entre ces professionnels, en rapport direct avec l'objet de la loi, qui est de sanctionner la réalisation des ventes sans facture.

La critique dirigée contre l'impossibilité pour le contribuable qui ne serait pas en mesure de prouver qu'il a émis et régulièrement comptabilisé une facture de démontrer qu'il a néanmoins collecté et reversé la taxe due au titre de cette opération ne nous paraît guère plus sérieuse.

Le pourvoi invoque la jurisprudence du Conseil constitutionnel prohibant l'institution de présomptions irréfragables de fraude, sur le fondement du principe d'égalité entre les charges publiques¹⁰. Les censures prononcées ou les réserves d'interprétation émises visent cependant, non des sanctions, mais les règles de détermination de l'impôt lui-même, soit qu'il s'agisse d'exclure certaines catégories de contribuables du bénéfice d'un avantage fiscal, soit qu'il s'agisse de majorer l'assiette ou le taux d'imposition dans des situations comportant un risque de fraude fiscale. Il est normal dans une telle situation que le contribuable soit mis en mesure de démontrer que ses opérations n'ont pas un objectif de fraude fiscale. Cette jurisprudence n'est, à l'évidence, pas transposable aux dispositions instituant une amende fiscale, qui vient sanctionner un manquement avéré, à savoir en l'occurrence, le défaut de délivrance d'une facture.

Si ce premier grief ne nous semble pas justifier la transmission d'une QPC au Conseil constitutionnel,

2. Le second grief, tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines garanti par l'article 8 de la Déclaration de 1789 est plus délicat.

La requérante fait valoir que l'amende instituée par les dispositions contestées, qui est égale à 50% du montant de l'opération du contribuable, est manifestement disproportionnée dès lors qu'elle s'applique aux contribuables qui, sans l'avoir comptabilisée, auraient collecté et reversé la TVA et ne se seraient donc adonnés à aucun comportement frauduleux.

⁹ Rapport n° 1861 précité.

¹⁰ Cons. const. 29-12-2012 n° 2012-661 DC : RJF 3/13 n° 336, s'agissant de l'article 19 de la LFR pour 2012 qui prévoyait d'imposer entre les mains du donataire la plus-value latente réalisée par le donateur à la date de la donation, en cas de cession par le donataire des titres donnés dans les 18 mois suivant la donation ; Cons. const. 20-1-2015 n° 2014-437 QPC : RJF 4/15 et Cons. const. 25-11-2016 n° 2016-598 QPC : RJF 2/17 n° 160 s'agissant des dispositifs dissuasifs à l'égard des ETNC.

Le Conseil constitutionnel exerce, au regard de l'exigence de proportionnalité des peines, un contrôle tiré de l'absence de disproportion manifeste entre la sanction encourue et la gravité des faits que le législateur a entendu réprimer.

A l'aune de ce contrôle restreint, l'amende fiscale encourue à raison de l'établissement d'une facture fictive, égale, là aussi, à 50% du montant facturé, a été validée à l'occasion de l'examen *a priori* de la constitutionnalité de la loi de finances pour 1998, le Conseil constitutionnel relevant que son montant n'était pas 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 (décision n° 97-395 DC, précitée).

En dépit de la proximité évidente entre les amendes pour factures fictives et pour ventes sans factures, qui figurent aujourd'hui toutes deux à l'article 1737 du CGI, nous ne pensons pas que ce précédent de 1997 puisse vous conduire à tenir pour certain le sort de la présente QPC. En effet, l'évolution de la jurisprudence du Conseil constitutionnel depuis le milieu des années 2010 témoigne d'un resserrement de ses exigences, qui s'est traduit par la censure de plusieurs amendes sanctionnant la méconnaissance d'une obligation documentaire ou déclarative au cours des années récentes¹¹.

Certes, le Conseil constitutionnel a validé en 2012 l'amende réprimant la méconnaissance, par les personnes identifiées par le législateur comme des tiers-déclarants, de leurs obligations de déclarer les sommes versées, en relevant que ces obligations permettent à l'administration fiscale de procéder aux recoupements nécessaires au contrôle du respect des obligations fiscales des bénéficiaires des versements (décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, §§ 4 et 5). Le législateur avait pourtant retenu, pour fixer cette amende, un montant considérable de 50% des sommes non déclarées, l'amende étant par ailleurs encourue indépendamment de tout préjudice financier subi par le Trésor du fait du manquement.

Mais le Conseil constitutionnel a ensuite censuré, par une série de décisions rendues en 2016 et 2017, plusieurs amendes fiscales proportionnelles de taux moins élevés, qui poursuivaient également un objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale. S'agissant de l'amende de 5% instituée en cas de défaut de déclaration de comptes bancaires étrangers, le Conseil a relevé qu'elle était encourue même dans l'hypothèse où les sommes figurant sur ces comptes n'avaient pas été soustraites frauduleusement à l'impôt. Il en a déduit qu'en prévoyant une amende proportionnelle pour un simple manquement à une obligation déclarative, le législateur avait méconnu le principe de proportionnalité des peines (décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, § 6). Il a retenu une motivation similaire pour censurer l'amende pour défaut de déclaration de trust, fixée en proportion des biens ou droits qui y étaient placés (décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, § 8) ainsi que l'amende pour défaut de déclaration des contrats de capitalisation souscrits à l'étranger, égale à 5% de la valeur des contrats non déclarés (décision n° 2017-667 QPC du 27 octobre 2017, § 6).

¹¹ V. B. Lignereux, Précis de droit constitutionnel fiscal, p. 617 et s. Le commentaire de la décision n° 2016-744 DC évoque un contrôle « vigilant » exercé sur les critères de fixation des amendes sanctionnant des manquements à des obligations documentaires en matière fiscale (p. 37).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

A l'inverse, le Conseil constitutionnel a validé l'amende sanctionnant le défaut de production de l'état de suivi des plus-values placées en sursis ou en report d'imposition, égale à 5% des résultats omis, en relevant que cette obligation permettait 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 Conseil a également tenu compte du fait que l'obligation déclarative méconnue constituait la contrepartie d'un régime fiscal favorable, ce dont il résulte, selon le commentaire aux Cahiers, que le législateur n'était pas tenu de faire varier la sanction selon que le manquement présente ou non un caractère frauduleux (décision n° 2017-636 QPC du 9 juin 2017, § 8)¹².

Signalons enfin, pour compléter ce tableau, que le Conseil constitutionnel a censuré une amende de 25% sanctionnant la délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers d'obtenir une réduction d'impôt, qui était assise sur l'avantage obtenu par le tiers, faute pour le législateur d'avoir réservé le cas des manquements non intentionnels (décision n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018, § 7)¹³.

La grille d'analyse qui ressort de ces décisions est la suivante. Comme pour toute amende proportionnelle¹⁴, le Conseil vérifie, d'une part, l'existence d'un lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction et, d'autre part, le caractère non disproportionné de la sanction prévue au regard des faits. S'agissant des amendes sanctionnant la méconnaissance d'une obligation déclarative, il examine également, d'une part, si l'obligation joue un rôle déterminant pour l'établissement de l'impôt ou si elle permet uniquement de réaliser des recoupements et, d'autre part, si elle est encourue même en l'absence de tentative de fraude fiscale¹⁵.

Si l'assiette de l'amende aujourd'hui en litige, qui correspond au montant de la vente réalisée sans facture, est directement en lien avec le manquement réprimé, son adéquation à la gravité des faits réprimés n'est pas évidente.

Certes, l'obligation de délivrer les factures est essentielle pour permettre à l'administration de vérifier le respect par les contribuables de leurs obligations fiscales mais également, comme nous l'avons déjà mentionné, pour dissuader d'autres formes de fraude liées notamment à l'économie souterraine. Elle joue un rôle capital pour la détermination de la TVA dont le reversement s'impose au vendeur et qui peut symétriquement être déduite par l'acheteur. Elle joue également un rôle majeur pour la détermination des résultats des co-contractants imposables à l'IS.

Par ailleurs, il convient de tenir compte du fait que le législateur a prévu que le montant de l'amende est réduit à 5% du montant de la transaction, lorsque le fournisseur apporte la

¹² Pour apprécier l'adéquation à la gravité des faits réprimés, alors que l'amende était susceptible de s'appliquer lors de plusieurs exercices, le Conseil constitutionnel a également tenu compte des difficultés propres au suivi des obligations fiscales en cause (§ 8 de la décision).

¹³ V. aussi la décision n° 2016-744 DC, qui censure l'amende de 1% prévue par l'article 105 de la LFR pour 2016 pour réprimer l'absence de signalement par un assujéti à la TVA d'un achat de biens auprès d'un autre assujéti lorsque le montant de cet achat excède 863 000 euros, en relevant le fait que la personne sanctionnée ne pouvait savoir que son cocontractant ne reverserait pas la TVA (§ 92).

¹⁴ Sur ces deux critères, voir le commentaire de la décision n°2019-779/770 QPC du 10 mai 2019.

¹⁵ Commentaire de la décision n° 2017-667 QPC du 27 octobre 2017, p. 5.

preuve que l'opération a été régulièrement comptabilisée. Ce mécanisme permet d'éviter que la simple perte ou la destruction accidentelle de la facture n'entraîne l'application d'une lourde amende alors que le contribuable n'aurait pas éludé l'impôt. Ceci nous semble, en dépit du caractère objectif du manquement sanctionné, réserver *de facto* l'application du taux d'amende de 50% aux situations de fraude, puisqu'aussi bien, l'hypothèse envisagée par le pourvoi d'un contribuable ne comptabilisant pas l'opération mais s'acquittant de la TVA correspondante, bien qu'envisageable en théorie, ne nous paraît guère plausible.

Il n'en demeure pas moins que le taux retenu par le législateur, égal à 50% du montant de la transaction concernée par le manquement, est conséquent. Les décisions les plus récentes du Conseil constitutionnel ne valident pas d'amendes proportionnelles dépassant un taux de 5% des sommes non déclarées, s'agissant du défaut de production de l'état de suivi des plus-values en report, même s'il est vrai que la possible répétition de l'amende au titre d'exercices successifs pouvait alors conduire à un montant plus élevé.

Relevons également, par analogie, qu'en matière financière, si le Conseil constitutionnel a admis en 2019 la proportionnalité de l'amende pour défaut de déclaration de transfert international de capitaux instituée par l'article L. 152-4 du CMF, égal à 50% de la somme non déclarée, c'est en tenant compte de la faculté pour le juge d'individualiser le montant de l'amende, le taux fixé par le législateur n'étant qu'un taux maximal¹⁶.

Il nous semble donc préférable que le Conseil constitutionnel précise lui-même si le taux de 50% est adéquat pour sanctionner la méconnaissance d'une obligation déclarative essentielle pour l'établissement de l'impôt, mais qui ne suppose pas que soit au préalable établie l'intention délibérée de l'intéressé d'égarer l'administration ou d'éluider l'impôt dont il est personnellement redevable.

PCMNC au renvoi de la QPC au Conseil constitutionnel.

¹⁶ Décision n° 2019-779/780 QPC du 10 mai 2019.