

N° 459099 – Société Perférencement

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 23 mai 2022

Lecture du 9 juin 2022

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteure publique

Tout assujetti à la TVA doit, en application de l'article 289 B du CGI, déposer un état récapitulatif des clients, avec leur numéro d'identification à cette taxe, auxquels il a livré des biens dans le cadre de livraisons intracommunautaires ayant été exonérées de TVA en France en application de l'article 262 ter du CGI, ainsi qu'un état récapitulatif des clients auxquels il a fourni des prestations de services pour lesquelles le preneur est redevable de la taxe dans un autre Etat membre de l'UE. Cet état récapitulatif comporte, pour chaque client, son numéro d'identification et le montant total des livraisons de biens ou prestations de services qui lui ont été fournies par l'assujetti. L'état récapitulatif des échanges de biens fait, en vertu de l'article 289 C du même code, l'objet d'une déclaration unique avec la déclaration statistique périodique des échanges de biens entre Etats membres. Ces déclarations doivent, en vertu des articles 96 J, 96 K et 96 N de l'annexe III au CGI, intervenir au plus tard le dixième jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la taxe est devenue exigible dans l'autre Etat membre.

Ces dispositions relatives aux états récapitulatifs assurent la transposition des articles 262 et suivants de la directive 2006/112/CE, modifiée notamment par la directive 2008/8/CE du 12 février 2008.

En vertu du a du 1 de l'article 1788 A du CGI, dans sa rédaction issue de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009, entraîne l'application d'une amende de 750 € le défaut de production dans les délais des déclarations prévues aux articles 289 B et 289 C, l'amende étant portée à 1 500 € à défaut de production de la déclaration dans les trente jours d'une mise en demeure. Ces dispositions du CGI ont leur pendant au code des douanes, à l'article 467 de ce code.

La société Perférencement, qui exerce une activité de prestation de services, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration l'a assujettie à des rappels de TVA et de CVAE. Constatant par ailleurs que la société avait réalisé chaque mois des prestations de services au profit de preneurs établis dans un autre Etat membre de l'UE et dont le lieu d'imposition à la TVA n'était pas situé en France, et que la société n'avait, en méconnaissance de l'article 289 B du CGI, déposé aucun état récapitulatif au titre de la période du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2016, l'administration fiscale lui a également

infligé l'amende de 750 euros prévue au a du 1 de l'article 1788 du CGI pour chacune des déclarations mensuelles manquantes, soit un total d'amendes s'élevant, pour les vingt-quatre manquements commis sur deux ans, à 18 000 euros.

A l'appui de son pourvoi, la société soulève une QPC dirigée contre le a du 1 de l'article 1788 A du CGI, dans sa rédaction applicable aux amendes en litige. Elle soutient que ces dispositions, qui n'ont pas été déclarées conformes à la Constitution par le Conseil constitutionnel, méconnaissent les principes de proportionnalité et d'individualisation des peines protégés par l'article 8 de la Déclaration de 1789, dès lors qu'elles prévoient une sanction pécuniaire à potentiel répétitif pour un simple manquement à une obligation déclarative, dont le montant est fixé en valeur absolue indépendamment tant de l'existence de droits éludés que de la valeur des échanges de biens ou services qui auraient dû faire l'objet de la déclaration, et sans faculté de modulation en fonction des circonstances propres à chaque espèce.

Compte tenu des manquements en cause dans la présente affaire, les dispositions de l'article 1788 A ne sont applicables en litige et ne sont contestées qu'en tant qu'elles sanctionnent le défaut de déclaration de l'état récapitulatif prévu à l'article 289 B du code.

Le Conseil constitutionnel juge qu'il ne lui appartient pas, dans le cadre de la mission qui lui est confiée par les articles 61 et 61-1 de la Constitution, de substituer sa propre appréciation à celle du législateur en ce qui concerne la nécessité des peines attachées aux infractions définies par celui-ci. Il se limite, par suite, à un contrôle de l'absence de disproportion manifeste des peines encourues à la gravité du manquement sanctionné (par ex. Cons. cons. 20 janvier 1981, n° 80-127 DC ou Cons. cons. 16 juillet 1997, n° 96-377 DC).

Si le contrôle par le Conseil constitutionnel de la proportionnalité des sanctions fiscales dont le montant procède de l'application d'un taux à une assiette donnée donne lieu à des vérifications à plusieurs niveaux, tenant à la nature de l'assiette retenue et à son lien avec l'infraction sanctionnée, au niveau du taux appliqué, à l'existence de mécanismes de plafonnement éventuels, et à la comparaison du montant de la sanction susceptible d'être prononcée par combinaison de ces différents paramètres avec la gravité des infractions commises, le contrôle de l'absence de disproportion manifeste s'avère plus frustrant pour les amendes forfaitaires. De l'avis même des *Commentaires* sur la décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021 du Conseil constitutionnel *Sté KF3 plus*, ce contrôle « *ne relève pas d'une appréciation très complexe* » lorsque le législateur a fixé un quantum chiffré en valeur absolue.

En présence de telles sanctions, le Conseil constitutionnel se borne à vérifier que le montant forfaitaire fixé par la loi n'est pas manifestement disproportionné à la gravité du manquement commis. Lorsque le comportement réprimé peut être répétitif et donner lieu au prononcé de plusieurs amendes, ce contrôle peut inclure celui de l'absence de disproportion manifeste du montant total auquel l'éventuel cumul d'amendes peut aboutir.

Dans le cadre du contrôle restreint ainsi opéré, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution l'article 1740 ter A créé par la loi de finances pour 1998 qui prévoyait que toute omission ou inexactitude constatée dans les factures ou documents en tenant lieu donnerait lieu à l'application d'une amende de 100 F par omission ou inexactitude, et que le défaut de présentation de ces mêmes documents donnerait lieu au prononcé d'une amende de 10 000 F par document non présenté, au motif que cette disposition était susceptible, « *dans nombre de cas* », de conduire 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 (Cons. cons., 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, n° 97-395 DC).

Mais ce précédent mis à part, le Conseil constitutionnel a validé la plupart des dispositifs forfaitaires dont il a eu à connaître en matière fiscale. Il a ainsi regardé comme n'étant pas manifestement disproportionnés à la gravité des manquements qu'elles visent à réprimer l'amende de 1500 euros pour défaut de réponse à une mise en demeure de produire des éléments déclaratifs relatifs aux actionnaires, filiales et participations (Cons. cons., 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, n° 2013-679 DC, cons. 55), l'amende de 1500 euros par document dont la copie est refusée à l'administration fiscale exerçant son droit de communication, dans la limite d'un plafond total de 10 000 euros (même décision, cons. 43), l'amende forfaitaire fixée à 10 000 euros puis à 20 000 euros par manquement, sans plafonnement, prononcée en cas de non-respect des obligations déclaratives incombant aux administrateurs de trusts, justifiée compte tenu des difficultés propres à l'identification de la détention d'avoirs par le truchement d'un trust (Cons. cons. 16 mars 2017, n° 2016-618 QPC), ou encore l'amende forfaitaire de 1 500 euros pour non-déclaration de comptes bancaires à l'étranger, portée à 10 000 euros en cas de compte ouvert dans un Etat ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires, sans plafonnement en cas de cumul (Cons. cons., 17 septembre 2015, *Epoux B.*, n° 2015-481 QPC).

Enfin, dans une décision *Sté Batouche investissement* du 6 mai 2021 (n° 449641, RJF 8-9/21 n° 842), vous avez refusé de transmettre une QPC dirigée contre les dispositions de l'article 1840 W ter du CGI fixant à 150 euros par téléviseur le montant de l'amende due par les professionnels qui omettent de déclarer ou entachent d'inexactitude les déclarations de contribution à l'audiovisuel public qu'ils sont tenus de souscrire, alors même qu'aucun plafond n'est prévu en cas d'amendes cumulées.

Qu'en est-il de l'amende aujourd'hui en cause ?

Il est vrai que le montant fixe de 750 euros prévu par l'article 1788 A en cas de défaut de production de l'état récapitulatif des échanges de biens ou services est susceptible d'être supérieur au montant des transactions intracommunautaires réalisées par l'opérateur qui auraient dû figurer sur l'état non déposé. Il est également vrai que le montant de l'amende est indépendant du point de savoir si des droits ont été éludés à raison des transactions en cause et que, lorsque des droits ont été effectivement éludés, le préjudice est, sauf dans l'hypothèse où les opérations n'auraient en réalité pas dû être exonérées de taxe en France, commis au

détriment d'un autre Etat– celui du preneur de la prestation de service ou de la destination des biens livrés. Enfin, l'auteur du manquement déclaratif ne retire en règle générale pas de bénéfice, par lui-même, du défaut de dépôt des états déclaratifs.

Toutefois, les états récapitulatifs des échanges de biens et de services prévus à l'article 262 de la directive 2006/112/CE modifiée, transposé à l'article 289 B du CGI, constituent l'une des clés de voûte du bon fonctionnement du système commun de TVA et de la lutte contre la fraude à cette taxe au niveau européen.

En effet, le système de taxation des opérations intracommunautaires d'échanges de biens et de services est éminemment propice à la fraude, dès lors que les livraisons intracommunautaires de biens sont depuis 1993 exonérées de TVA dans le pays d'origine, seules les acquisitions donnant lieu à taxation avec auto-liquidation de la taxe par l'acquéreur dans l'Etat de destination du bien, tandis que les prestations de services rendues à un assujetti établi dans un autre Etat membre sont, depuis la directive 2008/8/CE, soumises à la taxe en principe dans l'Etat du preneur et non du prestataire, là aussi avec auto-liquidation.

Afin de lutter contre la fraude à la TVA, le droit de l'Union a donc prévu, pour les assujettis réalisant des livraisons intracommunautaires exonérées ou des prestations de services dont le preneur est un assujetti établi dans un autre Etat membre, l'obligation de déposer des états mensuels récapitulatifs de leurs clients situés dans d'autres Etats membres et du total du montant des transactions réalisées avec chacun d'eux, et a instauré un mécanisme assurant la circulation entre les Etats membres des informations recueillies à l'aide de ces états. Ainsi, le règlement (UE) n ° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA instaure, d'une part, un échange automatique d'informations entre les Etats membres lorsque la taxation est censée avoir lieu dans l'Etat membre de destination et que les informations fournies par l'Etat membre d'origine sont nécessaires à l'efficacité du système de contrôle de l'Etat membre de destination, et d'autre part, un dispositif particulier de stockage par chaque Etat des informations qu'il recueille dans les états récapitulatifs des échanges de biens et de services et l'octroi aux autorités compétentes des autres Etats membres d'un accès automatisé aux informations ainsi stockées. En facilitant le croisement d'informations entre les États-membres, ces mécanismes ont pour objet de faciliter le contrôle tant de la réalité des opérations intracommunautaires déclarées par les opérateurs que du respect par ceux-ci du paiement de la taxe correspondant aux opérations réellement effectuées.

En instituant l'amende en cause, le législateur a donc entendu sanctionner le manquement à une obligation déclarative essentielle au fonctionnement du système commun de TVA et à la lutte contre la fraude fiscale, en ce que cette obligation déclarative a pour objet de permettre la collecte des informations nécessaires aux procédures d'échanges d'informations entre les administrations fiscales des Etats membres de l'UE elles-mêmes indispensables au contrôle par ces administrations du paiement de la TVA correspondant aux opérations réellement effectuées dans un cadre intracommunautaire.

En premier lieu, eu égard à l'importance stratégique de ces états, leur défaut de production dans les délais prévus constitue un manquement présentant un degré certain de gravité, quand bien même les transactions intracommunautaires qui auraient dû figurer sur ces états ne donnent pas lieu à omission de TVA en France. Par ailleurs, si l'amende est due dès le premier manquement, sans faculté d'y échapper en cas de régularisation spontanée ou sur demande du service, l'obligation déclarative en cause pèse sur des professionnels qui réalisent des transactions transfrontalières et dont on peut raisonnablement attendre qu'ils se renseignent sur les obligations pesant sur eux et qu'ils y satisfassent. Cette obligation déclarative apparaît en outre, en tant qu'elle est nécessaire au bon fonctionnement du système de la TVA, le corollaire de l'avantage dont ces mêmes professionnels bénéficient grâce au mécanisme d'exonération des livraisons intracommunautaires de biens et de taxation des prestations de services dans l'Etat d'établissement du preneur.

En deuxième lieu, compte tenu de la nature de cette obligation déclarative et des conséquences du manquement, sans lien avec des droits éludés directement par le déclarant, le principe d'une amende forfaitaire apparaît plus approprié que celui d'une amende proportionnelle. Or d'une part, il convient de fixer l'amende à un niveau suffisamment dissuasif pour inciter les opérateurs à satisfaire à l'obligation déclarative en cause. D'autre part, le Conseil constitutionnel a déjà validé des amendes forfaitaires dépourvues de plafond fixé en proportion d'éventuels droits. Quant au fait que les amendes sont susceptibles d'être prononcées chaque mois en cas de manquement répétitif, le prononcé de plusieurs amendes ne nous paraît pas constituer un véritable cumul d'amendes susceptible d'affecter la proportionnalité du dispositif, dès lors qu'il est la conséquence, non de la punition réitérée chaque mois d'un même manquement continu, mais de la réitération d'un comportement fautif conduisant à commettre plusieurs manquements distincts à raison d'une obligation déclarative dont le fait générateur est mensuel et porte sur des sommes différentes chaque mois. En tout état de cause, le cumul d'amendes pour un assujetti qui réaliserait tous les mois des livraisons intracommunautaires exonérées ou des prestations de services soumises à la taxe dans un autre Etat membre et qui ne déposerait aucun état récapitulatif est *de facto* plafonné à 9 000 euros par an (porté au double en cas de mise en demeure de déclarer non suivie d'effet).

Enfin, le Conseil constitutionnel, ainsi qu'on l'a dit, se limite à un contrôle restreint, eu égard à la large marge de manœuvre dont dispose le législateur pour apprécier de la nécessité d'une peine, et a validé la quasi-totalité des systèmes forfaitaires dont il a eu à connaître.

Ajoutons, même si cet élément comparatif est inopérant pour apprécier la conformité aux normes constitutionnelles françaises, que si un rapide panorama des sanctions prévues dans un petit échantillon d'autres pays de l'UE révèle que certains ont subordonné l'application de la sanction du défaut de dépôt de l'état récapitulatif des échanges de biens à des conditions de négligence ou d'intentionnalité (Allemagne), ont introduit des systèmes d'amendes forfaitaires variables en fonction du nombre d'ensemble de données qui auraient dû être déclarées (Espagne), ou encore prévu une faculté de modulation de l'amende entre un plafond et un plancher (entre 500 et 1000 euros par état non produit en Italie, l'amende étant toutefois réduite en cas de régularisation sous trente jours), d'autres Etats ont retenu un régime plus

sévère (amende forfaitaire de 3000 euros par liste non déposée en Belgique) et la France n'apparaît pas avoir adopté un degré de sévérité anormalement élevé au regard de la moyenne.

Compte tenu de l'ensemble des éléments qui précèdent, le législateur n'a pas instauré, au a du 1 de l'article 1788 A du CGI, une sanction dont le montant serait manifestement hors de proportion avec la gravité des faits sanctionnés. Par suite, le grief tiré d'une méconnaissance du principe de proportionnalité des peines ne justifiera pas un renvoi au Conseil constitutionnel.

La requérante invoque aussi une atteinte au principe d'individualisation des peines. Mais contrairement à l'interprétation qu'elle retient des décisions n° 2018-746 QPC et 2018-736 QPC, le Conseil constitutionnel ne nous paraît pas avoir abandonné sa jurisprudence se satisfaisant, en matière d'amendes administratives, du constat que pour chaque sanction prononcée, le juge décide après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués, et sur la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir l'amende, soit d'en décharger le redevable si le manquement n'est pas établi (cf. par exemple Cons. cons. 16 mars 2017, n° 2016-618 QPC).

Nous relevons que, dans une récente décision *Sté Majesty Pizza* du 12 avril 2022 (n° 449684, aux Tables), après avoir énoncé que le principe de nécessité des peines résultant de l'article 8 de la DDHC implique qu'une sanction administrative ayant le caractère d'une punition ne puisse être appliquée que si l'autorité compétente la prononce en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce, vous avez jugé que le plein contrôle du juge sur une sanction prononcée sur le fondement de l'article L. 8253-1 du code du travail inclut un contrôle de la proportionnalité de cette sanction et que le juge, comme l'administration, peut décharger une société de l'amende forfaitaire prévue par ce texte en présence de « *circonstances propres à l'espèce d'une particularité telle qu'au regard de la nature et de la gravité des agissements, elles justifient, en dépit de l'exigence de répression effective des infractions, que la société soit, à titre exceptionnel, dispensée de cette sanction* ». Mais d'une part, cette décision porte sur une sanction spécifique, non fiscale, et est seulement mentionnée aux Tables. D'autre part, votre jurisprudence constante en matière fiscale est jusqu'à présent en ce sens que le juge ne décharge le contribuable d'une amende qu'en cas d'irrégularité ou de manquement non établi mais qu'il ne contrôle pas concrètement sa proportionnalité (v., CE, 4 décembre 2017, *Sté Edenred France*, n° 379685, au Recueil, RJF 3/18 n° 284). En tout état de cause, eu égard au montant de l'amende forfaitaire concernée et des personnes susceptibles de l'encourir, ainsi que de la gravité du manquement, votre contrôle habituel suffit pour conclure à la constitutionnalité de la loi et au respect du principe d'individualisation, et l'amende en cause aujourd'hui ne se prête donc pas à un examen de la portée de la *Sté Majesty Pizza*.

Par suite, il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la QPC invoquée.

Les autres moyens soulevés dans le cadre de la PAPC ne prospéreront pas.

L'un reprend, sous le timbre de l'article 6§1 de la CEDH et de l'article 1^{er} du protocole additionnel, la critique adressée à l'instant sous l'angle constitutionnel à l'absence d'individualisation et de proportionnalité de la peine. Mais devant la cour, la société n'avait invoqué que le « principe communautaire » de proportionnalité, c'est-à-dire le droit de l'Union et non la CEDH. En tout état de cause, et bien que la jurisprudence *Sté Segame* ait concerné une amende proportionnelle, il nous semble qu'eu égard à l'intensité de l'amende en litige et de la gravité du manquement, le raisonnement qui a été tenu au sujet d'amende à taux unique peut être étendu à cette amende forfaitaire et que le raisonnement constitutionnel est transposable sur le terrain conventionnel. Par ailleurs, le montant des amendes infligées en l'espèce n'apparaît pas hors de proportion avec la gravité des manquements et n'emporte pas d'atteinte au droit au respect des biens.

L'autre moyen est tiré de ce que la cour aurait insuffisamment motivé son ordonnance en jugeant que l'article 1788 A du CGI pouvait être interprété de manière conforme au droit de l'Union, sans plus s'en expliquer. Mais ce que la cour a entendu juger nous semble clair : que l'on pouvait, à supposer que le droit de l'Union impose la faculté de moduler l'amende, interpréter l'article 1788 A comme autorisant une telle modulation. Sur le terrain de l'insuffisance de motivation, le moyen ne justifiera donc pas l'admission. Or si, sur le fond, l'article 1788 A n'autorise selon nous pas la modulation, aucun moyen d'erreur de droit n'est soulevé. Au demeurant, si la CJUE juge que le principe de proportionnalité exige, d'une part, que la sanction infligée corresponde à la gravité de l'infraction et, d'autre part, que lors de la détermination de la sanction ainsi que de la fixation du montant de l'amende, il soit tenu compte des circonstances individuelles du cas d'espèce (CJUE 4 octobre 2018, aff. C-384/17), elle a aussi déjà admis que l'exigence de proportionnalité des sanctions ne fait pas par principe obstacle à l'instauration par une législation nationale d'un régime de sanction dans lequel l'amende pour un manquement déterminé ne peut pas être modulée par le juge en fonction des circonstances concrètes de l'espèce (v., pour une amende non modulable par le juge mais fixée à un taux fixe : CJUE, 6 octobre 2021, *Ecotex Bulgaria*, aff. C-544/19 ; CJUE, 17 octobre 2013, *Billerud Karlsborg*, aff. C-203/12 ; pour une amende forfaitaire de 100 euros par tonne d'émissions excédentaires : CJUE, ordo, 26 mars 2020, *Luxaviation SA*, aff. C-113/19), et a validé l'application de régimes de responsabilité objective (CJUE, 9 février 2012, *Urbán*, aff. C-210/10). Elle a par ailleurs jugé, en matière d'infractions liées aux manipulations de marché, qu'il « *paraît légitime qu'un État membre veuille (...) dissuader et réprimer tout manquement, qu'il soit intentionnel ou non, à l'interdiction de [telles] manipulations en infligeant des sanctions administratives fixées, le cas échéant, de manière forfaitaire* », admettant ainsi le principe même de sanctions forfaitaires (CJUE, Gr. Ch., 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate SA*, aff. C-537/16).

Le dernier moyen est tiré d'un usage abusif de l'article R. 222-1 du CJA. Il n'est pas sérieux.

Par ces motifs, nous concluons à ce qu'il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la QPC invoquée, et à la non-admission du pourvoi.