

352 La décision *Igdal* : l'auto-liquidation du contrôle de constitutionnalité des sanctions fiscales ?

Marc PELLETIER,

professeur à l'université Paris VIII, co-directeur du CRJP8, avocat associé, Racine



1 – Dans une décision *Sté Igdal* du 22 septembre 2022 (*Cons. const.*, 22 déc. 2022, n° 2022-1009 QPC, *Sté Igdal*), le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions du premier alinéa du 4 de l'article 1788 A du CGI réprimant le manquement à l'obligation de mentionner, dans la déclaration de TVA, la TVA exigible au titre des opérations auto-liquidées d'une amende égale à 5 % de la somme déductible.

La société requérante critiquait ces dispositions au regard des exigences de proportionnalité de l'article 8 de la Déclaration de 1789 dans la mesure où cette amende n'est pas plafonnée et trouve à s'appliquer alors même que le contribuable n'a pas éludé l'impôt (pt 3). Après avoir rappelé la portée du principe de proportionnalité (pt 4), le cadre juridique de l'auto-liquidation de la TVA (pt 5) et la teneur des dispositions litigieuses (pt 6), le Conseil constitutionnel a fait application de sa méthode traditionnelle d'examen des sanctions fiscales. Estimant que les dispositions contestées poursuivent l'objectif de lutte contre la fraude fiscale (pt 7), il a ensuite considéré que, « *d'une part, 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* » et que « *d'autre part, le taux de 5 % retenu n'est pas manifestement disproportionné au regard de la gravité du manquement que le législateur a entendu réprimer* » (pt 8) pour rejeter le grief (pt 9).

Privilégiant la voie de l'affirmation au détriment de l'argumentation sans prendre la peine de répondre aux griefs avancés, la décision *Igdal* laisse le commentateur perplexe.

2 – S'agissant de l'objectif poursuivi par le législateur, le Conseil constitutionnel se réfère aux « *travaux préparatoires* » et estime que « *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. Ce faisant, il a poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale* ».

Le premier temps de l'analyse ne convainc guère. L'objectif de l'amende tel qu'il ressort des travaux préparatoires de la loi de finances rectificatives pour 1994 l'ayant instituée est, en réalité, nettement mieux circonscrit que ne l'affirme le Conseil. Ainsi que l'a rappelé le Conseil d'État dans sa décision *Sideme* (*CE*, 8^e et 3^e ss-sect., 30 nov. 2007, n° 292705, *Sté Sideme* : *JurisData* n° 2007-081228 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 7, *comm.* 178, *concl.* L. Olléon ; *RJF* 2/2008, n° 172, *chron.* J. Burguburu, p. 83), évoquée par Karin Ciavaldini dans ses conclusions sur la décision de renvoi (*CE*, 8^e et 3^e ch., 14 juin 2022, n° 462398, *Sté Igdal* : *Dr. fisc.* 2022, n° 30, *comm.* 294, *concl.* K. Ciavaldini), l'objectif du législateur était alors « *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* » (V. également, *Rapp. AN* n° 1745, t. I, p. 192 – évoquant un but « *pédagogique* » de l'amende). Sous couvert d'une référence aux travaux préparatoires, le Conseil constitutionnel révisé l'objectif poursuivi par le législateur. Cette révision vise probablement à tenir compte de l'extension de l'auto-liquidation à certaines opérations réalisées dans un cadre domestique – motivée par un objectif de lutte contre la fraude – laquelle rendait difficile, pour le Conseil, l'invocation de l'objectif initial. Elle offre également l'avantage d'éloigner le débat de la question de la mise en œuvre du droit de l'Union européenne, sensiblement plus exigeant dans l'appréciation de la proportionnalité des sanctions.

Le second temps de l'analyse n'est pas plus convaincant mais surprend davantage. Le Conseil établit une corrélation (« *ce faisant* ») entre la volonté d'assurer, au moyen de cette amende, l'effectivité de l'obligation de déclaration des opérations auto-liquidées aux fins de « *permettre le suivi et la collecte de la TVA à chaque étape du circuit économique* » et « *l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale* ». L'objectif de lutte contre la fraude fiscale est rarement manié avec beaucoup de rigueur tant son périmètre est accommodant. En un sens, toutes les obligations dé-

claratives participent plus ou moins directement à la réalisation de l'objectif de lutte contre la fraude fiscale dans la mesure où leur méconnaissance peut être le vecteur d'une dissimulation de matière imposable. Au demeurant, bien qu'il soit censé éviter la fraude, le mécanisme de l'auto-liquidation de la TVA ne prémunit pas contre l'ensemble des risques ainsi que l'illustrent les schémas de fraude carrousel : un dispositif de surveillance et de suivi s'avère nécessaire pour assurer la pérennité du système. La difficulté tient ici à l'adéquation des dispositions examinées avec l'objectif revendiqué. Le Conseil constitutionnel fait référence à un objectif de lutte contre la fraude fiscale que l'amende litigieuse ne peut, en réalité, pas concrétiser.

Dans le mécanisme de l'auto-liquidation, l'absence de déclaration d'une TVA exigible ne se traduit, en principe, par aucune perte de recettes pour le Trésor dans la mesure où il n'y a, par symétrie, aucune déclaration de TVA déductible qui la contrebalancerait. Le défaut de mention de la TVA auto-liquidée est normalement neutre. Il n'y a ainsi aucun impôt éludé et, partant, aucune fraude fiscale potentielle. Ce n'est que dans certaines situations (redevable partiel, biens exclus du droit à déduction...) que la TVA est éludée et que des rappels – assortis, le cas échéant, des pénalités de droit commun et de l'intérêt de retard – peuvent être notifiés aux contribuables. Paradoxalement, dans de telles situations, l'amende de 5 % n'est assise que sur le montant de la taxe effectivement déductible (en ce sens, *BOI-CF-INF-20-20*, 16 juin 2021, § 90) de sorte qu'elle ne pourra être infligée – faute d'assiette sur laquelle l'établir – si le contribuable est privé de tout droit à déduction. Un exemple permet d'illustrer les particularités de l'amende de l'article 1788 A, 4 du CGI : prenons un contribuable disposant d'un coefficient de déduction de 0,5 qui omet de mentionner, dans sa déclaration, une TVA exigible de 100 au titre d'une opération auto-liquidée. Il fera l'objet d'un rappel de TVA de 50 à raison de l'impôt éludé correspondant à la différence entre la TVA exigible (100) et la TVA déductible (50). Outre l'intérêt de retard, ce rappel sera éventuellement assorti des pénalités de droit commun. Ce contribuable encourt également l'application de l'amende de 5 % assise sur la TVA déductible (50) pour un montant de 2,5. On voit que l'amende s'applique précisément à raison de droits qui n'ont pas été éludés. Ajoutons que l'amende ne peut pas, en tout état de cause, viser les situations frauduleuses : la rédaction des dispositions du premier alinéa du 4 de l'article 1788 A du CGI ne permet pas de sanctionner le contribuable qui se place irrégulièrement sous le régime de l'auto-liquidation dans la mesure où l'amende est infligée uniquement lorsque « *le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée est autorisé à la déduire* ». Un contribuable qui se place irrégulièrement sous le régime de l'auto-liquidation de la TVA n'entre donc pas dans le champ de l'amende. En d'autres termes, le Conseil constitutionnel admet curieusement qu'une amende qui ne trouve à s'appliquer qu'en l'absence d'impôt éludé poursuit néanmoins l'objectif de lutte contre la fraude fiscale...

3 – Concernant l'examen de la proportionnalité de la sanction, plusieurs observations peuvent être formulées.

La question du lien entre l'assiette de la sanction et la nature de l'infraction n'appelle guère de commentaires. Le contrôle exercé dans ce cadre est traditionnellement peu exigeant, Karin Ciavaldini passant d'ailleurs très rapidement sur ce point dans ses conclusions sur la décision de renvoi. On peut toutefois douter de la pertinence d'une amende établie en fonction de la TVA déductible omise lorsqu'aucun impôt n'est éludé, une amende forfaitaire – déjà prévue en matière de DEB et dorénavant d'état récapitulatif des clients – paraissant plus adaptée.

S'agissant de la proportionnalité proprement dite de l'amende, l'affirmation selon laquelle « *le taux de 5 % retenu n'est pas manifestement disproportionné au regard de la gravité du manquement que le*

législateur a entendu réprimer » brille par son absence de toute justification. Alors que le Conseil constitutionnel se plaît à répéter qu'il fait preuve d'une « *vigilance renforcée* » (V. encore récemment, *commentaire officiel ss Cons. Const.* 1^{er} juill. 2022, n° 2022-1001 QPC, *Lorraine services*, p. 12. – V. *Dr. fisc.* 2022, n° 27, act. 268) à l'égard des sanctions proportionnelles dont le quantum résulte de l'application d'un taux à une assiette, il se dispense pourtant de tout examen de l'amende prévue au 4 de l'article 1788 A du CGI au regard des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789. Renonçant à s'inscrire dans le sillage de sa jurisprudence récente, il n'examine pas le caractère intentionnel du manquement réprimé ni l'avantage qu'a pu retirer le contribuable du manquement – qui étaient pourtant au cœur des récentes décisions *KF3 Plus* (*Cons. const.*, 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC, *Sté KF3 Plus* : *Dr. fisc.* 2021, n° 27, comm. 311, note M. Pelletier : *Dr. fisc.* 2022, n° 12, chron. 153, M. Pelletier, spéc. n° 17 ; *RJF* 8-9/2021, n° 839) et *Décor habitat 77* (*Cons. const.*, 21 oct. 2021, n° 2021-942 QPC, *Sté Décor Habitat 77* : *Dr. fisc.* 2021, n° 43, act. 541 ; *Dr. fisc.* 2022, n° 12, chron. 153, M. Pelletier, spéc. n° 17). Il ne s'intéresse pas davantage aux modalités de détermination de la sanction alors que le Conseil d'État avait mis en avant, dans sa décision de renvoi, l'absence de plafonnement de l'amende, laquelle peut exposer le contribuable à une sanction sans commune mesure avec la gravité du manquement commis. À la lecture de la décision *Igdal*, on ne parvient pas à comprendre comment l'amende de 5 % réprimant la vente sans facture due lorsque le contribuable n'apporte pas la preuve de la comptabilisation de la transaction dans les 30 jours suivant la mise en demeure de l'administration fiscale a pu être déclarée inconstitutionnelle dans la décision *KF3 Plus* alors que l'amende en litige, dont le taux de 5 % est également fixe, dont le montant n'est pas plafonné et qui n'est due qu'en l'absence de préjudice pour le Trésor peut être déclarée conforme à la Constitution. Est-ce uniquement la modicité du taux de 5 % de l'amende qui aurait motivé la solution du Conseil ? Ce dernier a-t-il voulu éviter d'ouvrir un nouveau front de contestation des sanctions fiscales les moins importantes ? Espérons que le commentaire à paraître aux Cahiers permettra de répondre à ces interrogations.

Sous l'angle de la politique jurisprudentielle, la solution rendue dans la décision *Igdal* n'est pas davantage satisfaisante. Les louvoisements du Conseil combinés à l'absence de motivation de la décision *Igdal* nuisent à la lisibilité de la jurisprudence constitutionnelle en matière de sanctions fiscales et, par ricochet, à l'autorité de l'institution. Mise en perspective avec la solution retenue le même jour en matière de visites douanières (*Cons. const.*, 22 sept. 2022, n° 2022-1010 QPC, *Mounir S.*), cette décision constitue une occasion manquée d'invalider des dispositions que l'administration elle-même estime trop rigoureuses (V. la tolérance prévue « *par souci d'une application mesurée de la loi fiscale* » par *BOI-CF-INF-20-20*, 16 juin 2021, § 100). Plus préoccupant, le Conseil s'expose – en toute connaissance de cause – à voir sa solution privée de portée par le contrôle de conventionnalité. De sérieux doutes planent en effet sur la compatibilité de l'amende pour défaut de déclaration de la TVA auto-liquidée avec les exigences du droit de l'Union européenne. Rappelons que, pour la mise en œuvre du principe de proportionnalité, la Cour de justice tient compte 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 (*CJUE* 4^e ch., 26 avr. 2017, aff. C-564/15, *Tibor Farkas c/ Nemzeti Ad* : *Dr. fisc.* 2017, n° 20, act. 295 ; *Europe* 2017, n° 236, obs. A. Bouveresse). Dans ce cadre, elle est attentive aux risques de pertes de recettes fiscales pour l'appréciation de la nature et de la gravité de l'infraction. De même, elle s'oppose aux législations et pratiques nationales qui ne permettent pas aux autorités fiscales d'adapter le montant de la sanction en fonction des circonstances concrètes de l'espèce (*CJUE*, 9^e ch., 15 avr. 2021, aff. C-935/19, *Grupa Warzywna sp. z o.o.* : *Dr. fisc.* 2021,

n° 17, act. 249 ; Europe 2021, comm. 219, note V. Bassani. – CJUE, 21 oct. 2021, C-583/20, EuroChem Agro Hungary). Il est dès lors fort probable qu'une amende réprimant un défaut de mention de la TVA auto-liquidée, due uniquement en l'absence de droits éludés et qui, de surcroît, est toujours égale à 5 % de la TVA déductible – faute de pouvoir faire l'objet de la moindre individualisation au stade de son application – soit regardée comme contraire au droit de l'Union. Prolongeant les analyses de Karin Ciavaldini dans ses

conclusions sur la décision de renvoi, on peut raisonnablement présumer que, 15 ans après la décision *Sideme* – dans laquelle avait été validée l'échelle des sanctions applicables en matière d'auto-liquidation de la TVA au regard des exigences de l'article 6, § 1 de la CEDH – le Conseil d'État sera amené à se prononcer directement sur la proportionnalité de l'amende, aujourd'hui codifiée au premier alinéa du 4 de l'article 1788 A du CGI, au regard des exigences du droit de l'Union européenne.

Textes

Veille

353 Période du 21 au 26 septembre 2022

Domaine	Intitulé	Publication
Taxe sur la valeur ajoutée	A. n° ECOE2225510A, 22 sept. 2022, relatif aux obligations déclaratives des assujettis uniques pour les opérations réalisées par leurs membres	JO 25 sept. 2022, texte n° 3

Doctrine administrative

Taxe sur la valeur ajoutée 354 Location nue de locaux professionnels situés dans un autre État membre de l'UE : précisions administratives sur les conditions de déduction de la TVA en France

Rép. min. n° 94 : JOAN 20 sept. 2022, Louwagie

1 – Les locations de locaux nus à usage professionnel sont en principe exonérées de TVA (CGI, art. 261 D, 2°).

Toutefois, les personnes qui donnent en location des locaux nus à usage professionnel pour les besoins de l'activité d'un preneur assu-

jetti ou non assujetti peuvent, sur leur demande, exercer l'option pour acquitter la TVA sur les loyers (CGI, art. 260, 2°).

2 – Interrogé sur la situation de sociétés établies en France ayant pour seule activité la location nue d'immeubles ou de locaux professionnels situés dans un autre État membre de l'UE, le ministre de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique apporte des précisions sur le droit à déduction de la TVA en France dans un tel cas.

Tout d'abord, il est rappelé qu'ouvrent droit à déduction de la TVA les opérations non imposables en France réalisées par des assujettis dans la mesure où elles ouvriraient droit à déduction si leur lieu d'imposition se situait en France (CGI, art. 271, V., d).

S'appuyant sur la jurisprudence européenne (CJUE, 4^e ch., 24 janv. 2019, aff. C-165/17, *Morgan Stanley* ; Dr. fisc. 2019, n° 5, act. 16, O Courjon et S. Rudeaux), le ministre indique que les prestations de location de locaux nus à usage de bureaux ou de commerce effectuées dans un autre État membre ouvrent droit à la déduction de la taxe d'amont supportée pour les besoins de cette activité, sous réserve que :

- ces locations y soient effectivement soumises à la TVA ;

- les conditions d'exercice de l'option pour leur taxation en France auraient été réunies si ces locations y avaient été imposables.

Dès lors, la déduction de la TVA n'est pas subordonnée à la formalisation d'une quelconque option en France et les personnes morales concernées peuvent se voir attribuer un numéro d'identification à la TVA française (Rép. min. n° 94 : JOAN 20 sept. 2022, Louwagie).