



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de  
l'Université Toulouse 1 Capitole.

*234. LA SOLIDARITÉ DES DIRIGEANTS AU PAIEMENT DE L'AMENDE POUR  
DISTRIBUTION OCCULTE EST CONFORME À LA CONSTITUTION*

ARNAUD DE BISSY

Référence de publication : BJS juin 2011, n° JBS-2011-0234, p. 508

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,  
contacter [portail-publi@ut-capitole.fr](mailto:portail-publi@ut-capitole.fr)

## 234. LA SOLIDARITÉ DES DIRIGEANTS AU PAIEMENT DE L'AMENDE POUR DISTRIBUTION OCCULTE EST CONFORME À LA CONSTITUTION

Cons. const., 21 janv. 2011, n° 2010-90 QPC

Le Conseil constitutionnel

[...] 1. Considérant qu'aux termes du 3 du paragraphe V de l'article 1754 du Code général des impôts : « Les dirigeants sociaux mentionnés à l'article 62 et aux 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> du b de l'article 80 ter ainsi que les dirigeants de fait gestionnaires de la société à la date du versement ou, à défaut de connaissance de cette date, à la date de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les versements ont eu lieu, sont solidairement responsables du paiement de l'amende prévue à l'article 1759 » ;

2. Considérant, en premier lieu, que, selon le requérant, ces dispositions institueraient à l'égard des personnes qu'elles visent une peine en violation des principes constitutionnels des droits de la défense et de la responsabilité personnelle en matière pénale ;

3. Considérant que les principes résultant des articles 8 et 9 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ne s'appliquent qu'aux peines et aux sanctions ayant le caractère d'une punition ;

4. Considérant qu'aux termes de l'article 117 du Code général des impôts : « Au cas où la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions tel qu'il résulte des déclarations de la personne morale visées à l'article 116, celle-ci est invitée à fournir à l'administration, dans un délai de trente jours, toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution.

« En cas de refus ou à défaut de réponse dans ce délai, les sommes correspondantes donnent lieu à l'application de la pénalité prévue à l'article 1759 » ;

5. Considérant qu'aux termes de l'article 1759 du même code : « Les sociétés et les autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent, directement ou par l'intermédiaire de tiers, des revenus à des personnes dont, contrairement aux dispositions des articles 117 et 240, elles ne révèlent pas l'identité, sont soumises à une amende égale à 100 % des sommes versées ou distribuées. Lorsque l'entreprise a spontanément fait figurer dans sa déclaration de résultat le montant des sommes en cause, le taux de l'amende est ramené à 75 % » ;

6. Considérant qu'il ressort des termes mêmes de l'article 117 précité du Code général des impôts que la pénalité instituée par l'article 1759 du même code frappe, à l'exclusion de ses dirigeants de droit ou de fait, la personne morale qui s'est refusée à répondre à la demande de renseignements que lui a adressée l'administration ; que le 3 du paragraphe V de l'article 1754 du même code a pour objet de déclarer ces dirigeants solidairement tenus au paiement de la pénalité ; que la solidarité est fondée sur les fonctions exercées par les dirigeants au moment du fait générateur de la sanction ; qu'elle n'est pas subordonnée à la preuve d'une faute des dirigeants ; qu'elle constitue une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public ; que, conformément aux règles de droit commun en matière de solidarité, le dirigeant qui s'est acquitté du paiement de la pénalité dispose d'une action récursoire contre le débiteur principal et, le cas échéant, contre les codébiteurs solidaires ; qu'ainsi cette solidarité ne revêt pas le caractère d'une punition au sens des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 ; qu'il s'ensuit que les griefs invoqués par le requérant sont inopérants ;

7. Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution » ; qu'est notamment garanti par cette disposition le droit des personnes intéressées à exercer un recours juridictionnel effectif ;

8. Considérant, par suite, que les dirigeants de droit ou de fait solidairement tenus au paiement de la pénalité infligée à la société doivent pouvoir contester tant leur qualité de débiteur solidaire que le bien-fondé et l'exigibilité de la pénalité et s'opposer aux poursuites ; qu'il ressort des dispositions applicables du Livre des procédures fiscales, telles qu'elles sont appliquées par les juridictions compétentes, que ces voies de recours leur sont offertes ; que, dans ces conditions, la disposition contestée ne porte pas atteinte à la garantie des droits requise par l'article 16 de la Déclaration de 1789 ;

9. Considérant que le 3 du paragraphe V de l'article 1754 du Code général des impôts n'est contraire à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit,

## **DECIDE**

Art. 1 – Le 3 du paragraphe V de l'article 1754 du Code général des impôts est conforme à la Constitution. [...]

## 234. LA SOLIDARITÉ DES DIRIGEANTS AU PAIEMENT DE L'AMENDE POUR DISTRIBUTION OCCULTE EST CONFORME À LA CONSTITUTION

Saisi sur la base de « questions prioritaires de constitutionnalité » (QPC)<sup>1</sup>, le Conseil constitutionnel continue de revisiter les dispositions du Code général des impôts ou du Livre des procédures fiscales<sup>2</sup>. Depuis le 1<sup>er</sup> mars 2010 en effet, les justiciables peuvent soutenir, lors d'une instance en cours, qu'une loi porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit<sup>3</sup>. Toutefois, si beaucoup de QPC ont été posées aux juridictions suprêmes des deux ordres (Conseil d'État et Cour de cassation), peu ont été transmises au Conseil constitutionnel et moins encore ont fait l'objet d'une décision d'inconstitutionnalité<sup>4</sup>.

Parmi les dispositions qui peuvent prêter le flanc à la critique constitutionnelle, figurent en bonne place les pénalités fiscales. À ce sujet, chacun connaît le débat sur la nature juridique de ces majorations d'impôt<sup>5</sup> et les positions contraires exprimées par le Conseil d'État et la Cour de cassation ; alors que la haute juridiction administrative ne se reconnaît aucun pouvoir de modulation<sup>6</sup>, le juge judiciaire suprême postule que, en tant que « punition », l'amende fiscale doit être « adaptée » au comportement du contribuable sur le fondement de l'article 6, § 1, de la Convention européenne des droits de l'homme (droit au procès équitable)<sup>7</sup>.

Faute de pouvoir obtenir la réduction par le juge administratif de ces majorations, et soumis au bon vouloir de l'administration dans le cadre de remises gracieuses (LPF, art. L. 247), les conseils ont alors cherché à faire reconnaître l'inconstitutionnalité des textes qui les fondent.

La décision que nous commentons est la première qui intéresse les pénalités fiscales, encore que ce soit de façon indirecte puisque le Conseil constitutionnel était interrogé non pas sur la conformité de la pénalité elle-même, en l'occurrence celle due au cas de non-révélation du bénéficiaire d'une distribution occulte (CGI, art. 1759), mais sur la règle de solidarité des dirigeants avec la société distributrice pour son paiement (art. 1754, V, 3)<sup>8</sup>. Ce n'est que très récemment qu'il a été saisi de la conformité des majorations visées aux articles 1728 et 17299, ainsi que 173010 du Code général des impôts, en ce qu'elles portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment à l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme dont découlent les principes de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines.

Les articles 1728 et 1729 du Code général des impôts ont été déclarés conformes à la Constitution<sup>11</sup>. C'est également le cas de l'article 1754, V, 3, qui nous intéresse plus particulièrement<sup>12</sup>.

Certes, la question de la constitutionnalité du principe (CGI, art. 117) comme du montant (art. 1759) de l'amende au cas de non-révélation par la société de l'identité des bénéficiaires d'une distribution occulte n'a pas été transmise au Conseil constitutionnel comme l'a été le texte instituant la solidarité des dirigeants avec la société (CGI, art. 1754, V, 3), mais il ne saurait être question de ne s'intéresser qu'à ce dernier article, sauf à le couper de ses racines.

Ainsi que l'avait rappelé le rapporteur public E. Geffray<sup>13</sup>, toute la question est de savoir si la solidarité est indissociable de la sanction (et donc si elle en possède la nature), ou non (il s'agirait d'une simple mesure de recouvrement). Comme l'a fait le Conseil constitutionnel lui-même, il n'est donc pas inutile de rappeler en quoi consiste l'amende visée à l'article 1759 du Code général des impôts et pourquoi ce texte n'a pas été déféré au Conseil constitutionnel (I), avant de se pencher sur la nature de la solidarité et pourquoi celle-ci a été jugée conforme à la Constitution (II).

## **I – L'AMENDE POUR NON-REVELATION DU BENEFICIAIRE DES DISTRIBUTIONS OCCULTES**

Dans sa décision du 21 janvier 2011, le Conseil constitutionnel rappelle les textes fondateurs : l'article 117 du Code général des impôts qui pose le principe de la sanction fiscale et l'article 1759 qui fixe ses modalités d'application. Le Conseil d'État avait, à deux reprises<sup>14</sup>, jugé non sérieuses les contestations portant sur la conformité de ces dispositions. En effet, bien que la nature de sanction de l'amende prévue à l'article 1759 n'était pas contestée (à l'inverse de la règle de solidarité posée à l'article 1754, V, 3), le Conseil d'État a rappelé qu'elle ne contrevenait pas aux principes posés par la Déclaration des droits de l'homme tels que repris par la constitution.

### ***A – Le fondement et les modalités d'application de l'amende fiscale***

L'article 117 du Code général des impôts est la suite logique de l'article 109, 1, qui pose une présomption de distribution pour « Tous les bénéfices qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital » (1°) ainsi que pour « Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices » (2°). Ce dernier texte est issu d'un décret du 9 décembre 1948 (légalisé plus tard) ayant substitué à la définition juridique des dividendes (en tant que rémunération de la qualité d'associé) une définition comptable (ils se définissent désormais par rapport à la société distributrice)<sup>15</sup>. L'idée étant d'imposer toutes les sorties d'actifs, y compris celles qui ne sont pas des dividendes au sens du droit des sociétés. Si donc, les sorties d'actifs excèdent le montant des dividendes, l'administration fiscale voudra connaître l'identité des bénéficiaires de l'excédent.

C'est bien ce que dit l'article 117 du Code général des impôts : « Au cas où la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions tel qu'il résulte des déclarations de la personne morale visées à l'article 116, celle-ci est invitée à fournir à l'administration, dans un délai de trente jours, toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution » (al. 1). « En cas de refus ou à défaut de réponse dans ce délai, les sommes correspondantes donnent lieu à l'application de la pénalité prévue à l'article 1759 » (al. 2).

En pratique, il s'agit d'avantages qui soit ne figurent pas dans les comptes de l'entreprise (« avantage occulte », par le biais de « caisses noires » notamment), soit y figurent mais pas en tant que revenu distribué (« rémunération occulte », telles que les ventes d'actifs à prix minoré). Ces « distributions occultes » sont visées à l'article 111, c, du Code général des impôts. À l'origine, cette disposition n'était qu'une application de l'article 109, 1, du Code général des impôts précité mais la jurisprudence lui a conféré une véritable autonomie, tant au regard du 1° de ce texte (puisqu'il n'est pas nécessaire que la distribution présumée soit la conséquence d'un rehaussement de bénéficiaires), que de son 2° (puisqu'il n'est pas nécessaire que le bénéficiaire soit associé)<sup>16</sup>.

L'administration fiscale qui n'est pas en mesure de connaître avec certitude l'identité des bénéficiaires mettra en demeure la société de lui communiquer cette information dans les trente jours. À défaut de réponse, ou bien de refus, la société s'expose aux sanctions visées à l'article 1759 du Code général des impôts. Selon ce texte : « Les sociétés et les autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent, directement ou par l'intermédiaire de tiers, des revenus à des personnes dont, contrairement aux dispositions des articles 117 et 240, elles ne révèlent pas l'identité, sont soumises à une amende égale à 100 % des sommes versées ou distribuées. Lorsque l'entreprise a spontanément fait figurer dans sa déclaration de résultat le montant des sommes en cause, le taux de l'amende est ramené à 75 %. »

L'institution de cette pénalité remonte à la loi du 18 janvier 1980 (loi de finances pour 1980). Avant cette date, lorsque l'identité des bénéficiaires n'était pas révélée à l'administration, la société prenait en charge l'imposition de la distribution occulte. L'impôt était calculé sur le montant de la distribution, augmenté de l'avantage qui résulte pour les bénéficiaires de la prise en charge de l'impôt par la société, et imposée au taux marginal de l'impôt sur le revenu le plus élevé. Compte tenu de l'application des pénalités, l'impôt qui en résultait pouvait être plusieurs fois supérieur au revenu lui-même ! C'est la raison pour laquelle il est aujourd'hui prévu une simple amende à la charge de la société dont le montant maximum est de 100 % du revenu occulte. Cette pénalité est réduite à 75 % en l'absence de fraude, lorsque la société a fait figurer le montant de l'avantage occulte à une ligne spéciale prévue à cet effet dans l'état des revenus distribués qui est annexé à la déclaration de ses résultats (CGI, art. 223, 2, 2°).

### ***B – La conformité de l'amende fiscale aux textes fondamentaux***

La nature de « sanction » de la pénalité fiscale visée à l'article 1759 du Code général des impôts ne prête pas à discussion ; la société est pénalisée pour n'avoir pas révélé à l'administration fiscale l'identité du bénéficiaire d'un revenu qu'elle lui a pourtant octroyé. Dès lors, il n'est pas étonnant qu'elle puisse être mise à l'épreuve de la Convention européenne des droits de l'homme<sup>17</sup>.

De la jurisprudence du Conseil d'État, il résulte que si la Convention européenne des droits de l'homme est bien invocable par les justiciables dans le cadre du contentieux fiscal lié à l'application de la

pénalité visée à l'article 1759 du Code général des impôts (CGI, art. 1763 A, al. 1, anc.), l'article 6, § 1, relatif au droit au procès équitable n'oblige pas le juge à moduler les pénalités<sup>18</sup> et l'article 6, § 2, relatif à la présomption d'innocence n'est pas violé dès lors que l'article 1763 A du Code général des impôts ne peut être compris comme conduisant le contribuable à contribuer à sa propre incrimination<sup>19</sup>.

Reste à apprécier la constitutionnalité de l'article 1759 du Code général des impôts. En refusant de transmettre au Conseil constitutionnel deux questions prioritaires de constitutionnalité dont il avait été saisi, le Conseil d'État a, au cours de l'année 2010, clairement répondu par l'affirmative.

Dans une première décision du 25 juin 2010, M. Rudant<sup>20</sup>, les juges du Palais royal ont tour à tour écarté les moyens tirés de la violation de la compétence exclusive du législateur en matière fiscale (l'article 117 du Code général des impôts ne permet pas à la société de se substituer au législateur en lui donnant la possibilité de payer l'impôt à la place du contribuable), du principe d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi tels qu'ils figurent dans la Déclaration des droits de l'homme, ou du principe d'égalité des citoyens devant les charges publiques (car la sanction vise simplement à faire respecter les obligations déclaratives des contribuables).

Dans une décision du 27 octobre 2010, M. Cuaz<sup>21</sup>, le Conseil d'État a souligné la double nature de la sanction prévue à l'article 1759 du Code général des impôts (CGI, art. 1763 A, al. 1, anc.) : d'une part, elle permet de réparer le préjudice pécuniaire subi par le trésor du fait du refus de désigner les bénéficiaires du revenu occulte ; et d'autre part, elle institue une sanction destinée à faire respecter les obligations déclaratives des sociétés. À ce titre, le Conseil d'État estime que le montant de la pénalité ne peut être regardé comme étant manifestement disproportionné au regard des manquements commis ; elle ne constitue pas une rupture caractérisée d'égalité devant les charges publiques (DUDH, art. 13) et n'est pas contraire au principe de nécessité des peines (art. 8). En outre, elle n'oblige pas la société à s'incriminer elle-même puisqu'elle a précisément pour objet de sanctionner la non-révéléation de l'identité du bénéficiaire d'une distribution ; elle ne méconnaît pas le principe de personnalité des peines, ni la présomption d'innocence (art. 9), ni le principe du respect des droits de la défense.

En revanche, dans cette même décision Cuaz, les hauts magistrats jugent sérieuse la question relative à la constitutionnalité de la solidarité des dirigeants (CGI, art. 1754, V, 3).

## **II – LA SOLIDARITE DES DIRIGEANTS SOCIAUX DANS LE PAIEMENT DE L'AMENDE**

Aux termes de l'article 1754, V, 3, du Code général des impôts (CGI, art. 1763 A, al. 2, anc.) : « Les dirigeants sociaux mentionnés à l'article 62 et aux 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup> du b de l'article 80 ter ainsi que les dirigeants de fait gestionnaires de la société à la date du versement ou, à défaut de connaissance de cette date, à la date de la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les versements ont eu lieu, sont solidairement responsables du paiement de l'amende prévue à l'article 1759. »

Le requérant soutenait tout à la fois que cette disposition était contraire aux principes de personnalité et de nécessité des peines, de présomption d'innocence, ainsi que du respect des droits de la défense et d'égalité devant les charges publiques. Mais, ainsi que l'avait fort bien exprimé le rapporteur public E. Geffray dans ses conclusions sous l'arrêt de renvoi précité<sup>22</sup> : « La principale question qu'il vous faut trancher est de savoir si ces dispositions sont indissociables de la sanction prévue à l'article 1759 ou si elles se bornent à définir des modalités de recouvrement. » Ce n'est que si la solidarité est une véritable peine que la question relative à sa constitutionnalité peut se poser et qu'elle est, selon lui, pertinente.

Le Conseil constitutionnel a clairement répondu à cette question : « cette solidarité ne revêt pas le caractère d'une punition [...] ». Dès lors, les moyens tirés de l'inconstitutionnalité de la sanction (A) et du non-respect des droits de la défense (B) ne pouvaient perdurer.

### ***A – Le rejet de l'inconstitutionnalité de la sanction***

La thèse de l'inconstitutionnalité de la solidarité figurant à l'article 1754, V, 3, était pourtant séduisante. D'une part en effet, elle pouvait apparaître comme étant contraire au principe de nécessité des peines (DUDH, art. 8) compte tenu de son caractère automatique et de l'absence de modulation possible, ce qui pouvait aboutir à une charge disproportionnée pesant sur les dirigeants sociaux. D'autre part, elle semblait heurter le principe de personnalité des peines et la présomption d'innocence (art. 9), puisque le dirigeant est condamné pour une attitude fautive de la société, sans que son implication personnelle soit démontrée.

Mais, ainsi qu'il a été dit, toute la force de ces arguments reposait sur la nature de sanction de la solidarité. Or, le Conseil constitutionnel estime « qu'elle n'est pas subordonnée à une faute des dirigeants ; qu'elle constitue une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public ». Si, comme ce dernier, on est certain qu'il s'agit bien d'une règle de recouvrement et non d'une sanction, les interrogations relatives à la constitutionnalité de la sanction tombent d'elles-mêmes. On ne peut toutefois s'empêcher d'observer que les dirigeants sociaux seront le plus souvent à l'origine de la distribution, lorsqu'ils n'en sont pas aussi les bénéficiaires, et qu'ils seront également responsables du silence gardé par la société... Si l'amende sanctionne l'attitude de la personne morale (ce qui n'est pas contesté), est-il inconcevable que ceux qui en sont l'expression (les dirigeants personnes physiques) soient aussi sanctionnés ?

Oui, s'il s'agit de les pénaliser au même titre que la société car leur responsabilité ne peut être tenue pour absolument acquise, et la sanction serait alors contraire à la personnalité des peines et à la présomption d'innocence. C'est bien pour cette raison que les textes désignent la société comme étant le débiteur légal de l'amende fiscale (CGI, art. 1759), alors que les dirigeants ne sont que les codébiteurs légaux (CGI, art. 1754, V, 3). Ainsi que le rappelle le Conseil constitutionnel, ces derniers disposent, conformément aux règles du droit civil, d'une action récursoire contre le débiteur principal. Le dirigeant

qui a été actionné pourra donc se retourner contre la société et lui demander le remboursement intégral des sommes versées<sup>23</sup>.

Non, si la sanction réside dans la solidarité et non pas dans l'amende. En principe, la responsabilité solidaire des dirigeants sociaux ne peut être engagée par l'administration que si le recouvrement des impositions de toute nature et des pénalités fiscales dues par une société a été rendu impossible par des manœuvres frauduleuses ou l'inobservation grave et répétée des diverses obligations fiscales (LPF, art. L. 267). On ne voit pas pourquoi ce qui est une sanction dans le cadre général des obligations fiscales (art. L. 267) devient une simple règle de recouvrement dans le cadre particulier de la pénalité pour non-désignation du bénéficiaire (CGI, art. 1754, V, 3). La même observation peut être faite s'agissant de la solidarité prononcée par le juge pénal à l'encontre d'un dirigeant de société au cas de fraude fiscale (CGI, art. 1745) ; le caractère répressif de la mesure ne fait pas non plus de doute<sup>24</sup>.

Tout au contraire, aux yeux du Conseil constitutionnel, en n'exigeant pas la démonstration d'une attitude fautive des dirigeants sociaux dans le cadre de l'article 1754, V, 3, du Code général des impôts, le législateur a fait de la solidarité une simple règle de recouvrement de la pénalité. Il ne cherche pas à savoir si, derrière la façade légale, se cache une sanction fiscale inavouée. Soit.

## ***B – Le respect des droits de la défense***

Puisqu'elle est conçue comme une mesure destinée à assurer le recouvrement de l'amende fiscale, la solidarité des dirigeants n'offre pas les mêmes garanties que la pénalité elle-même. Ainsi, il a été jugé que la motivation de la pénalité n'est obligatoire qu'à l'encontre de la société<sup>25</sup> et qu'aucune procédure contradictoire n'est nécessaire avec le dirigeant solidaire<sup>26</sup>.

Pour autant, ainsi que le rappelle le Conseil constitutionnel dans sa décision du 21 janvier 2011, les droits de la défense (DUDH, art. 16) ne sont garantis que si les contribuables peuvent contester « tant leur qualité de débiteur solidaire que le bien-fondé et l'exigibilité de la pénalité et s'opposer aux poursuites ». Sans autres précisions, il juge que tel est bien le cas des dirigeants sociaux actionnés sur le fondement de l'article 1754, V, 3, du Code général des impôts. On rappellera à cet égard que, conformément à l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales, les contestations relatives au recouvrement des impôts et des pénalités fiscales doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable public qui exerce les poursuites. La contestation doit porter soit sur la régularité en la forme de l'acte de poursuite (« opposition à poursuite »), soit sur l'existence de l'obligation de payer pour tout autre motif que l'assiette et le calcul de l'impôt ou de la pénalité (« opposition à contrainte ») :

– dans le cadre de la première branche du contentieux, on soulignera qu'aucun acte de poursuite ne peut être notifié au dirigeant avant qu'une mise en demeure ne lui soit faite (LPF, art. L. 257)<sup>27</sup>, elle-même précédée d'un avis de mise en recouvrement (art. L. 256) ;

– les contestations de la deuxième branche portent le plus souvent sur la qualité de dirigeant (rappelons qu'il peut s'agir d'un dirigeant de droit ou de fait), laquelle doit être appréciée au moment du

versement (et non plus au moment du fait générateur de la sanction, soit à l'expiration du délai imparti à la société pour désigner les bénéficiaires de la distribution)<sup>28</sup>.

Comme pour l'application de la pénalité elle-même, les dirigeants sociaux restent à la merci d'une action en responsabilité solidaire car, contrairement aux solidarités prévues par les articles L. 267 du Livre des procédures fiscales et 1745 du Code général des impôts précités, la solidarité de l'article 1754, V, 3, n'est pas prononcée par le juge mais sa mise en œuvre est laissée à l'appréciation de l'administration fiscale. Celle-ci est donc juge de son opportunité. Est-ce bien seulement pour des raisons financières que l'administration agira en recouvrement contre le dirigeant social ?

1 –

1. L. const. n° 2008-724, 23 juill. 2008, rendue applicable par L. org. n° 2009-1523, 10 déc. 2009.

2 –

2. E. Meier et G.-H. Boucheron, « La question prioritaire de constitutionnalité souffle sa première bougie ! » : Dr. fisc. 2011, comm. n° 292.

3 –

3. F. Deboissy, « Question prioritaire de constitutionnalité : la fin d'un angle mort » : Dr. fisc. 2010, act. n° 42.

4 –

4. P. Dibout, « Premier anniversaire de la QPC : introduction au dossier » : Dr. fisc. 2011, comm. n° 290.

5 –

5. G. Vidal, « Les sanctions fiscales » : Dr. fisc. 2007, étude n° 56.

6 –

6. CE, 8 juill. 1998, n° 195664, Fatell : RJF 1998/8-9, n° 970 – CE, 8 mars 2002, n° 224304, Clinique médicale de Mazargues : Dr. fisc. 2002, comm. n° 648 – CE, 27 juin 2008 n° 301342, Melki et n° 301343, Sté Ségame : RJF 2008/11, n° 1213.

7 –

7. Cass. com., 29 avr. 1997, n° 95-20001, Ferreira : Dr. fisc. 1997, comm. n° 688 – Cass. com., 1er juill. 2003, n° 00-13966, Gallotte.

8 –

8. CE, 27 oct. 2010, n° 342925, M. Cuaz : Dr. fisc. 2010, comm. n° 579, concl. E. Geffray.

9 –

9. CE, 17 déc. 2010, n° 331113, M. et Mme Bertrand – CE, 17 déc. 2010, n° 336406, M. Blanc – CE, 17 déc. 2010, n° 341014, Sté Seras II – CE, 17 déc. 2010, n° 344316, M. Soares : Dr. fisc. 2011, comm. n° 118, concl. P. Collin.

10 –

10. CE, 24 févr. 2011, n° 344610, Mme Boitel : Dr. fisc. 2011, comm. n° 277, concl. P. Collin.

11 –

11. Cons. const., 17 mars 2011, n° 2010-103 QPC (Sté Seras II – CGI, art. 1728 – Majoration de 40 % pour mauvaise foi) – Cons. const., 17 mars 2011, n° 2010-104 QPC (Épx. Bertrand – CGI, art. 1729 – Majoration de 80 % pour activité occulte) – Cons. const., 17 mars 2011, n° 2010-105/106 (M. Soares et a. – CGI, art. 1728 – Majoration de 40 % après mise en demeure) – Cons. const., 29 avr. 2011, n° 2011-124 QPC (Mme B. – CGI, art. 1730 – Majoration de 10 % pour retard de paiement).

12 –

12. Cons. const., 21 janv. 2011, n° 2010-80 QPC.

13 –

13. Concl. sous CE, 27 oct. 2010, préc.

14 –

14. CE, 25 juin 2010, n° 336708, M. Rudant : Dr. fisc. 2010, comm. n° 405, concl. E. Geffray – CE, 27 oct. préc., M. Cuaz.

15 –

15. C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Dalloz, 2009, 5e éd., thème n° 37, Les revenus distribués, p. 672 et s.

16 –

16. CE, 28 févr. 2001, n° 199295, Thérond : Dr. fisc. 2001, comm. n° 592.

17 –

17. B. Plagnet, « L'utilité de la Convention européenne des droits de l'homme dans le contentieux fiscal » : Dr. et patr. n° 194, juill.-août 2010, p. 65 et s.

18 –

18. CE, 24 mars 2006, n° 257330, Sté Martell & Co : Dr. fisc. 2006, comm. n° 623, concl. L. Vallée.

19 –

19. CE, 24 mars 2010, n° 309197, SARL Café de la Paix : Dr. fisc. 2010, comm. n° 336, concl. N. Escaut, note L. Ayrault. Dans le même sens : TA Versailles, 14 juin 2005, n° 04-3019, Sté Marco Polo : RJF 2006/3, n° 260 – CAA Nantes, 26 oct. 2009, n° 08NT03354 : RJF 2010/4, n° 454.

20 –

20. CE, 25 juin 2010, n° 336708, préc.

21 –

21. CE, 27 oct. 2010, n° 342925, préc.

22 –

22. CE, 25 oct. 2010, n° 342925, préc.

23 –

23. En pratique néanmoins, dans la mesure où les comptables publics mettront d'abord en cause la société débitrice et que ce n'est qu'en cas d'échec que les codébiteurs seront actionnés (Instr. CP 4 août 1980, n° 80-135 A 1-A3), ceux-ci seront amenés à supporter définitivement la charge financière.

24 –

24. Même si les juges qui prononcent la solidarité ne peuvent pas limiter ses effets à une part des impôts fraudés ; Cass. crim., 4 nov. 2004, n° 03-87503 (FS-PF) : RJF 2005/10, n° 117 – Cass. com., 9 mars 2011, n° 09-86568 (F-D). Solution tenant à sa nature de garantie dans le recouvrement d'une dette sur laquelle elle n'a pas d'incidence.

25 –

25. CE, 6 mai 1996, n° 134415, M. Colomer : Dr. fisc. 1996, comm. n° 1130, concl. J. Arrighi de Casanova.

26 –

26. CE, 28 juin 1996, n° 148479, Havet : RJF 1996/8-9, n° 1008 – CE, 23 févr. 2000, n° 187057, Mme Chow : RJF 2000/4, n° 490, concl. J. Courtial.

27 –

27. CE, 5 janv. 1994, n° 82744, Bensoussan : RJF 1994/3, n° 269 (« lettre de rappel » à l'époque).

28 –

28. L. n° 87-502, 8 juill. 1987.