

**MODELE DE MEMOIRE AUX FINS DE RENVOI
D'UNE QUESTION PRIORITAIRE DE CONSTITUTIONNALITÉ**

LES FAITS	1
DISCUSSION	2
III. Sur l'applicabilité des dispositions contestées au litige.....	2
IV. Sur l'absence de déclaration conforme.....	3
V. Sur le caractère sérieux de la question soulevée	3
V.1 Sur les droits invoqués	4
Sur le droit de propriété	4
Sur la présomption d'innocence	4
Sur la responsabilité personnelle.....	5
Sur la nécessité des délits et des peines	6
V.2 Sur la méconnaissance de ces droits par les dispositions des articles 1724 quater du code général des impôts et L. 8222-2 du code du travail.	8
Sur l'atteinte disproportionnée au droit de propriété.....	9
Sur la méconnaissance du principe de présomption d'innocence	10
Sur la méconnaissance du principe de responsabilité pénale personnelle et de personnalité des peines	10
Sur la méconnaissance des principes de proportionnalité et d'individualisation des peines	10

LES FAITS

I. La société GECOP est une société de travaux qui a recours à des sous-traitants dans le cadre de ses activités, dont la société PEP 75.

Une vérification de la comptabilité de la société PEP 75 a été diligentée à l'issue de laquelle l'administration fiscale a mis à sa charge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre de l'année 2008 et des rappels de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2008 au 30 avril 2009 ainsi que des majorations correspondantes.

Une amende a été également mise à sa charge sur le fondement de l'article 1759 du code général des impôts, en l'absence de précision sur les bénéficiaires des revenus ainsi distribués.

A défaut de paiement des impositions et de l'amende par la société PEP 75, le comptable public a émis des avis de mise en recouvrement (AMR) en application de l'article 1724 quater du code général des impôts, les 4 et 15 mars 2011, pour des montants respectifs de 111.525,99 €uros et 128.484 €uros à l'encontre de la société GECOP, en sa qualité de débiteur solidaire de la société PEP 75.

La société GECOP a présenté une réclamation contestant la mise en œuvre par le comptable public de la solidarité de paiement prévue par l'article 1724 quater du code général des impôts.

II. Elle a saisi le tribunal administratif de Montreuil pour voir annuler les avis de mise en recouvrement et obtenir la décharge de l'obligation de payer les sommes réclamées par l'administration fiscale.

Par un jugement n°1106590 du 30 octobre 2012, le tribunal a toutefois rejeté les conclusions de la société GECOP.

Par un arrêt n° 12VEO4204 du 16 octobre 2014, la cour administrative d'appel de Versailles a confirmé ce jugement et rejeté les conclusions de la société.

Cet arrêt a fait l'objet d'un pourvoi sous le n° 386.430.

La société GECOP entend soulever à l'appui de ce pourvoi une question prioritaire de constitutionnalité à l'encontre des dispositions de l'article L.8222-2 du code du travail auxquelles renvoie l'article 1724 quater du code général des impôts, qui prévoit que le donneur d'ordre est tenu solidairement des taxes, impôts, pénalités, et majorations infligés dus par un sous-traitant en cas de défaut de paiement de ce dernier.

DISCUSSION

L'article 61-1 de la Constitution de 1958 dispose que :

« Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé.

« Une loi organique détermine les conditions d'application du présent article ».

L'article 23-4 de l'ordonnance organique du 7 novembre 1958 énonce que :

« dans un délai de trois mois à compter de la réception de la transmission prévue à l'article 23-2 ou au dernier alinéa de l'article 23-1, le Conseil d'Etat ou la Cour de cassation se prononce sur le renvoi de la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil constitutionnel. Il est procédé à ce renvoi dès lors que les conditions prévues aux 1° et 2° de l'article 23-2 sont remplies et que la question est nouvelle ou présente un caractère sérieux ».

L'article 23-2 de l'ordonnance prévoit quant à lui que :

« La juridiction statue sans délai par une décision motivée sur la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil d'Etat ou à la Cour de cassation. IL est procédé à cette transmission si les conditions suivantes sont remplies :

« 1° la disposition contestée est applicable au litige ou à la procédure, ou constitue le fondement des poursuites ;

« 2° elle n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances ; (...)

III. Sur l'applicabilité des dispositions contestées au litige

L'article 1724 quater du code général des impôts dispose que :

« Toute personne qui ne procède pas aux vérifications prévues à l'article L.8222-1 du code du travail ou qui a été condamnée pour avoir recouru directement ou par personne interposée aux services de celui qui exerce un travail dissimulé est, conformément à l'article L.8222-2 du même code, tenue solidairement au paiement des sommes mentionnées à ce même article dans les conditions prévues à l'article L.8222-3 du code précité ».

L'article L.8222-2 du code du travail prévoit de son côté que :

*« **Toute personne qui méconnaît les dispositions de l'article L 8222-1, ainsi que toute personne condamnée pour avoir recouru directement ou par personne interposée aux services de celui qui exerce un travail dissimulé, est tenue solidairement avec celui qui a fait l'objet d'un procès verbal pour délit de travail dissimulé :***

*« 1° **au paiement des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que des pénalités et majorations dus par celui-ci au Trésor ou aux organismes de protection sociale ;***

« 2°. Le cas échéant, au remboursement des sommes correspondant au montant des aides publiques dont il a bénéficié :

« 3° Au paiement des rémunérations, indemnités et charges dues par lui à raison de l'emploi de salariés n'ayant pas fait l'objet de l'une des formalités prévues aux articles L.1221-10, relatif à la déclaration préalable à l'embauche et L. 3243-2, relatif à la délivrance du bulletin de paie ».

Il est constant qu'à défaut de paiement des impositions et de l'amende par la société PEP75, le comptable public a émis des avis de mise en recouvrement (AMR) en application de l'article 1724 quater du code général des impôts, les 4 et 15 mars 2011, pour des montants respectifs de 111.525,99 € et 128.484 € à l'encontre de la société GECOP, en sa qualité de débiteur solidaire de la société PEP 75.

Les dispositions de l'article L. 8222-2 du code du travail sont dès lors applicables au présent litige, puisqu'elles fondent les sommes mises à la charge de l'exposante, de par le renvoi opéré par l'article 1724 quater du CGI, qui est lui-même contraire aux droits et libertés garantis par la Constitution en tant qu'il renvoie à des dispositions violant ses droits.

La première condition exigée par l'ordonnance organique du 7 novembre 1958 est par conséquent remplie.

IV. Sur l'absence de déclaration conforme

Il ne ressort d'aucun document, notamment de ceux publiés sur le site internet du Conseil constitutionnel que les dispositions de l'article L.8222-2 du code du travail auraient été déclarées conformes à la Constitution dans les motifs ou le dispositif d'une décision du Conseil.

Il en va de même de l'article 1724 quater du CGI.

La deuxième condition de renvoi exigée par les textes est en conséquence remplie.

V. Sur le caractère sérieux de la question soulevée

La société GECOP invoque au soutien de la QPC soulevée une atteinte disproportionnée au droit de propriété garanti par les articles 2 et 17 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789, ainsi qu'une méconnaissance des principes de responsabilité personnelle, de présomption d'innocence, de proportionnalité et d'individualisation des peines garantis par les articles 8 et 9 de la Déclaration.

V.1 Sur les droits invoqués

Sur le droit de propriété

Le droit de propriété est consacré aux articles 2 et 17 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789.

L'article 2 de cette Déclaration prévoit tout d'abord que « *le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l'Homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté, et la résistance à l'oppression* ».

L'article 17 de cette Déclaration énonce de son côté que : « *la propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité juridique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité* ».

Relèvent de l'article 2 les atteintes aux conditions d'exercice du droit de propriété, tandis que les privations de ce droit relèvent de l'article 17 (voir not. Décision n°2010-60 QPC du 12 novembre 2010, *Pierre B*, cons.3).

Le Conseil Constitutionnel a eu maintes occasions, notamment lorsqu'il a examiné les lois de nationalisation, de consacrer effectivement la protection constitutionnelle due au droit de propriété, soulignant notamment que la conservation du droit de propriété constituait l'un des buts de la société politique (cf. décision 81-132 DC, 16 janvier 1982, cons. 13 et 16 Rec. P. 18 ; 2009-580 DC, 10 juin 2009, cons.13).

Le droit de propriété garanti par les articles 2 et 17 de la Déclaration de 1789 figure au nombre des droits et libertés que la Constitution garantit, et peut être invoqué à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité (2010-60 QPC, 12 novembre 2010, Journal officiel du 13 novembre 2010, p. 20237, texte n° 92, cons.3, Rec. P. 321).

Les illustrations des atteintes législatives au droit fondamental qu'est le droit de propriété, sanctionnées par le Conseil Constitutionnel, sont nombreuses dans sa jurisprudence (par ex. 13 déc. 1985, 86-198 DC, Rec. P. 78 ; 9 avril 1996, 96-473 DC, Rec. P. 43).

S'agissant de la privation de propriété, le Conseil Constitutionnel en retient une acception large et donc protectrice (par ex. 29 juillet 1998, 98-493 DC, Rec. P. 276) ; et il veille à ce qu'elle respecte les garanties posées à l'article 17 (25 juillet 1989, 89-256 DC, Rec. P. 53), concernant le constat nécessaire de l'utilité publique ; 16 janvier 1982 et 25 juillet 1989 précités, concernant l'indemnisation due en cas de privation de propriété).

Les atteintes ou privations doivent en toute hypothèse être justifiées par un objectif d'intérêt général (voir not. Décisions n° 81-132 DC du 16 janvier 1982 et n° 2010-60 QPC du 12 novembre 2010, *Pierre B* ; CE QPC 17 février 2011, *Dore*, n° 344445) ou fondées sur un principe constitutionnel ou objectif de valeur constitutionnelle (décisions n° 94-359 DC du 19 janvier 1995 et n° 98-403 DC du 29 juillet 1998).

Elles ne peuvent se produire que dans le respect de garanties procédurales, notamment dans le respect du principe du contradictoire (voir not. Décision n° 2011-151 du 13 juillet 2011, Jean-Jacques C).

Enfin, l'atteinte au droit de propriété doit en tout état de cause être proportionnée au but poursuivi (voir not. Décision n° 2000-436 DC du 7 décembre 2000).

Sur la présomption d'innocence

L'article 9 de la Déclaration de 1789 énonce que :

« Tout homme étant présumé innocent jusqu'à ce qu'il ait été déclaré coupable, s'il est jugé indispensable de l'arrêter, toute rigueur qui ne serait pas nécessaire pour s'assurer de sa personne doit être sévèrement réprimée par la loi ».

Le Conseil constitutionnel a consacré sur ce fondement le principe de présomption d'innocence comme un principe constitutionnel (décisions n° 89-258 DC du 8 juillet 1989 et n° 95-360 DC du 2 février 1995). Il en résulte que le législateur ne saurait instituer une présomption de culpabilité en matière répressive (voir not. Décisions n°99-411 DC du 16 juin 1999 et n° 2011-625 DC du 10 mars 2011).

Ce n'est qu'à titre très exceptionnel que de telles présomptions peuvent être établies, notamment en matière contraventionnelle, dès lors qu'elles ne revêtent pas de caractère irréfragable, qu'est assuré le respect des droits de la défense et que les faits induisent raisonnablement la vraisemblance de l'imputabilité (décisions n° 99-411 précitée et n° 2009-580 DC du 10 juin 2009).

Il a été jugé qu'institue une présomption de culpabilité inconstitutionnelle la disposition qui punit d'une peine contraventionnelle le représentant légal du mineur de ne pas s'être assuré du respect par ce dernier de la décision du préfet restreignant éventuellement la liberté d'aller et venir sur la voie publique des mineurs de 13 ans entre 23 heures et 6 heures ou de la même décision prise par le tribunal des enfants à l'encontre d'un mineur à titre de sanction éducative (décision n° 2011-625 DC du 10 mars 2011, cons. 38).

Ce principe de présomption s'applique hors du cadre strictement pénal, notamment en matière fiscale (décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, cons. 51 à 56), sociale (décision n° 2010-69 QPC du 26 novembre 2010), commerciale (Cass. com., 1^{er} décembre 1998, *Bull. Civ. IV* n° 283) et disciplinaire (Civ. 1^{ère}, 17 mars 1995, *Bull. civ. I* n° 364). Il s'impose à toutes les autorités administratives et politiques (CEDH, 10 février 1995, *Allenet de Ribemont c/ France*, aff. 15175/89, D. 1996, p. 248 note Flauss).

Sur la responsabilité personnelle

Le Conseil Constitutionnel a eu l'occasion de consacrer dans une importante décision n°99-411 DC du 16 juin 1999, Loi portant diverses mesures relatives à la sécurité routière et aux infractions sur les agents des exploitants de réseau de transport public de voyageurs (citée plus haut), le principe constitutionnel selon lequel « **nul n'est punissable que de son propre fait** » (cons.7).

Dans son commentaire sur cette décision, Jean-Eric Schoettl évoque un « *principe de droit répressif auquel la décision reconnaît une valeur constitutionnelle et dont s'inspire l'article 121-1 du code pénal selon lequel nul n'est punissable qu'à raison de sa propre faute* » (AJDA 1999° ;

Ce principe a été réaffirmé depuis dans une décision n° 2012-239 QPC du 4 mai 2012, Mme Ileana. [Transmission des amendes, majorations et intérêts dus par un contribuable défunt ou une société dissoute], dans laquelle il a été précisé qu'il s'applique à toute sanction ayant le caractère d'une punition, en ce compris les sanctions administratives, notamment fiscales :

*« 3. Considérant qu'aux termes de l'article 8 de la Déclaration 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 » ; que, selon son article 9, tout homme est « présumé innocent jusqu'à ce qu'il ait été déclaré coupable » ; **qu'il résulte de ces articles que nul ne peut être punissable que de son propre fait** ; que ce principe s'applique non seulement aux peines prononcées par les juridictions répressives, mais aussi à toute sanction ayant le caractère d'une punition »*

Ce principe exclut toute responsabilité du fait d'autrui en matière répressive, et implique que « seule la personne déclarée pénalement responsable doit subir les conséquences de la répression » (M. Guyomar, *Les sanctions administratives*, LGDJ, 2014, p. 125).

Ce principe découle également de l'article 6§2 de la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales.

Le Conseil d'État l'a consacré de son côté en matière de contraventions de grande voirie (CE, Sect. 5 juillet 2000, *Ministre de l'équipement, des transports et du logement c/ M. Chevallier*, n° 207526, concl. Arrighi de Casanova), de répression des infractions économiques (CE, Sect. 8 janvier 1954, *Dame Llouquet*, s'agissant d'une amende infligée en raison d'une infraction à la réglementation établie par le CNC) ou disciplinaire (CE, 25 novembre 1987, Mme Frappier de Montbenois-Gervais, n° 70073, aux Tables).

Il est aujourd'hui clairement affirmé que « ***le principe constitutionnel de responsabilité personnelle en matière fiscale est applicable aux sanctions administratives et disciplinaires*** » (CE, avis, 29 octobre 2007, Société sportive professionnelle » LOSC Lille Métropole », n° 307736, au Recueil, concl. Prada-Bordenave).

Il est enfin jugé que le principe constitutionnel de personnalité des peines, qui s'inscrit dans le prolongement du principe de responsabilité personnelle (M. Guyomar, précité, p. 125), par ailleurs consacré comme principe général du droit (CE, Sect. 8 janvier 1954, Dame Llouquet, précité) s'appliquait aux sanctions administratives (CE, Sect. 22 novembre 2000 ? Soci2té Crédit agricole Indosuez Chevreux n° 207697, concl. Seban). Il en est déduit que ce principe faisait obstacle à ce que le Conseil des marchés financiers inflige à une société absorbante un blâme à raison des manquements commis avant la fusion par une société qu'elle avait absorbée.

Sur la nécessité des délits et des peines

L'article 8 de la Déclaration de 1789 prévoit que :

« *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* ».

Le Conseil constitutionnel a consacré sur ce fondement un principe de proportionnalité des peines (voir not. Décision n° 80-127 DC des 19 et 20 janvier 1981) et un principe d'individualisation des peines (voir not. Décision n° 2010-6/7 QPC du 11 juin 2010, *M. Stéphane A.*, cons. 4).

Ces principes s'appliquent à toute sanction ayant le caractère d'une punition (décision n° 2012-289 QPC du 17 janvier 2013, *Laurent D.*, et CE, QPC, 1/6 SSR, 15 juin 2011, *Association justice pour toutes les familles*, n° 347581, aux Tables, concl. Vialettes), y compris aux sanctions prononcées par une autorité administrative (voir not. Décisions n° 2009-580 DC du 10 juin 2009 et n° 93-325 DC du 13 août 1993).

Entrent en particulier dans leur champ d'application les amendes pénalités et majorations fiscales (décisions n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011, *Société SERAS II*, et n° 2012-239 QPC du 4 mai 2012 précitée ; décisions n° 2013-371 QPC du 7 mars 2014, *SAS Labeyrie* et n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, Mme Irène L. ; CE, 9/10 SSR, 27 juillet 2001, SA « *Meubles Georges* », n° 211313, aux Tables, concl. Goulard).

Ces principes doivent certes être conciliés avec d'autres principes ou objectifs de valeur constitutionnelle, notamment celui de lutte contre la fraude fiscale, ce qui implique de ne pas créer de déséquilibre entre eux (décision n°99-424 DC du 29 décembre 1999).

Le principe d'individualisation des peines implique en premier lieu l'obligation pour le législateur de prévoir une modulation de la peine en fonction des circonstances de l'espèce (voir not. Décision n° 2007-554 DC du 9 août 2007, cons.9), la peine devant toujours être en lien avec l'infraction commise (voir not. Décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, cons. 10)

Ce principe interdit toute peine préfixée et non modulable, notamment en matière fiscale (voir. not. Décision n° 2010-72/75/82 QPC de décembre 2010, *Alain D. et autres*).

L'exigence de proportionnalité, liée à celle d'individualisation, « implique que l'échelle des sanctions prévue permette, dans tous les cas, de proportionner la répression à la gravité du manquement reproché » (M. Guyomar, précité, p. 117).

Par ailleurs, plus la peine est sévère, plus l'exigence d'individualisation est forte (voir commentaire sur décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014, p. 11).

S'agissant de la fixation des critères de conformité à l'article 8 de la Déclaration de 1789 d'une pénalité fiscale, le Conseil constitutionnel a eu l'occasion d'énoncer à propos de la majoration fiscale pour mauvaise foi de 40 % que :

« 6. *Considérant que la disposition contestée institue une sanction financière dont la nature est directement liée à celle de l'infraction ; que la loi a elle-même assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés ; que le juge décide, dans chaque cas, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de ne laisser à la charge du contribuable que des intérêts de retard s'il estime que l'administration n'établit pas que ce dernier se serait rendu coupable de manœuvres frauduleuses ni qu'il aurait agi de mauvaise foi ; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ; que le taux de 40 % n'est pas manifestement disproportionné* ».

Le pouvoir de modulation conféré au juge doit revêtir une certaine importance et ne pas être réduit (voir commentaire sur décision n°2014-418 QPC précité, p. 12 ; décision n° 2010-72/75/82 QPC du 10 décembre 2010), notamment à un choix purement binaire (maintien/décharge des sommes réclamées).

Il a en ce sens été jugé que constitue une sanction manifestement disproportionnée par rapport aux faits susceptibles de motiver de telles mesures l'amende fiscale encourue en cas de divulgation du montant du revenu d'une personne, en toute hypothèse égale au montant des revenus divulgués (décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987, cons. 15) ou une pénalité en cas de non respect de l'obligation de recherche d'un repreneur, pouvant atteindre vingt fois la valeur du SMIUC par emploi supprimé (décision n° 2014-692 DC du 27 mars 2014).

Est également disproportionnée au regard des faits susceptibles de la motiver l'amende de 10.000 francs par document non présenté encourue en cas d'omission ou d'inexactitude de déclaration (décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi des finances pour 1998*, cons. 39) ou une peine infligée en proportion du chiffre d'affaires ou du montant des recettes brutes déclaré, sans lien avec les infractions (décisions n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013 et n° 2013-685 DC du 20 décembre 2013).

Le Conseil d'État, de son côté, lorsqu'il contrôle, en excès de pouvoir, l'édition par voie réglementaire d'un régime de sanction, se borne également à exercer au regard du principe de proportionnalité des peines un contrôle de l'absence de disproportion manifeste (voir not. CE 10/9 SSR, 30 mai 2012, *Société Vera*, n° 351551, aux Tables, concl. Boucher ; CE 5/4 SSR, 16 décembre 2005, *M. Rio et autres*, n° 276190, au Recueil, concl. Olson).

Enfin, le Conseil constitutionnel a récemment jugé que les amendes fiscales, compte tenu de leur montant, ne peuvent être appliquées sans que soit établi l'élément intentionnel des manquements qui les justifient, afin de s'assurer de leur proportionnalité au regard de la gravité des faits reprochés (décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014, cons.9).

Dans son commentaire sur cette décision, le Conseil constitutionnel énonce à ce propos que « l'exigence d'un élément intentionnel résulte de la conjonction de quatre éléments : la sévérité de la sanction, son caractère fixe, le caractère indirect du lien entre l'agissement réprimé (de fausses informations ou le non-respect d'engagements) et l'assiette de l'amende (l'avantage fiscal obtenu par un tiers) » (p.14).

V.2 Sur la méconnaissance de ces droits par les dispositions des articles 1724 quater du code général des impôts et L. 8222-2 du code du travail.

- **Sur le fonctionnement du dispositif institué par les articles 1724 quater du CGI et L. 8222-2 du code du travail.**

L'article 1724 quater du code général des impôts dispose que :

« Toute personne qui ne procède pas aux vérifications prévues à l'article L.8222-1 du Code du travail ou qui a été condamnée pour avoir recouru directement ou par personne interposée aux services de celui qui exerce un travail dissimulé est, conformément à l'article L.8222-2 du même code, tenue solidairement au paiement des sommes mentionnées à ce même article dans les conditions prévues à l'article L.8222-3 du code précité ».

L'article L. 8222-2 du code du travail auquel il est envoyé prévoit que :

« Toute personne qui méconnaît les dispositions de l'article L.8222-1, ainsi que toute personne condamnée pour avoir recouru directement ou par personne interposée aux services de celui qui exerce un travail dissimulé, est tenue solidairement avec celui qui a fait l'objet d'un procès-verbal pour délit de travail dissimulé :

« 1° Au paiement des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que des pénalités et majorations dus par celui-ci au Trésor ou aux organismes de protection sociale ;

« 2°. Le cas échéant, au remboursement des sommes correspondant au montant des aides publiques dont il a bénéficié ;

« 3°. Au paiement des rémunérations, indemnités et charges dues par lui à raison de l'emploi de salariés n'ayant pas fait l'objet de l'une des formalités prévues aux articles L. 1221-10, relatif à la déclaration préalable à l'embauche et L. 3243-2, relatif à la délivrance du bulletin de paie ».

L'article L. 8222-3 du code du travail dispose également que :

« Les sommes dont le paiement est exigible en application de l'article L 8222-2 sont déterminées à due proportion de la valeur des travaux réalisés, des services fournis, du bien vendu et de la rémunération en vigueur dans la profession ».

L'article L.8222-1 dudit code énonce enfin que :

« Toute personne vérifie lors de la conclusion d'un contrat dont l'objet porte sur une obligation d'un montant minimum en vue de l'exécution d'un travail, de la fourniture d'une prestation de services ou de l'accomplissement d'un acte de commerce, et périodiquement jusqu'à la fin de l'exécution du contrat, que son cocontractant s'acquitte :

« 1. **des formalités mentionnées aux articles L. 8222-3** (immatriculation au répertoire des métiers et déclarations aux organismes de protection sociale ou à l'administration fiscale) et L.8221-5 (déclaration préalable à l'embauche et délivrance d'un bulletin de paie) ;

« 2°. *de l'une seulement des formalités mentionnées au 1°, dans le cas d'un contrat conclu par un particulier pour son usage personnel celui de son conjoint, partenaire lié par un pacte civil de solidarité, concubin, de ses ascendants ou descendants ;*

« *Les modalités selon lesquelles sont opérées les vérifications imposées par le présent article sont précisées par décret* ».

Ces dispositions impliquent que lorsque le sous-traitant d'une entreprise comme la société GECOP (donneur d'ordre) méconnaît ses obligations fiscales ou sociales, les montants des taxes, impôts, cotisations, pénalités et majorations qui lui sont infligés sont imputés au donneur d'ordre, en fonction de la valeur des travaux ou services réalisés à son profit par le sous-traitant, dès lors et pour l'unique raison que celui-ci n'a pas accompli certaines vérifications sociales exigées par l'article L.8222-1 du code du travail –par exemple parce qu'il n'aurait simplement pas obtenu l'attestation de fourniture de déclarations sociales émanant de l'organisme de protection sociale chargé du recouvrement des cotisations et des contributions sociales (voir article R. 8222-5 du code du travail).

L'imputation des dettes du sous-traitant, fondée sur l'absence totale ou partielle de vérification opérée par le donneur d'ordre conformément à l'article L.8222-1 du code du travail, constitue indéniablement une sanction ayant le caractère de punition.

La cour administrative d'appel de Versailles a d'ailleurs jugé en ce sens en énonçant dans son arrêt du 16 octobre 2014 à l'origine du pourvoi que :

« 5. Considérant que la solidarité de l'impôt prévue à l'article 1724 quater du code général des impôts n'est applicable qu'en cas de carence du donneur d'ordres à ses obligations de vérification prévues à l'article L.8222-1 du code du travail ou en cas de condamnation de celui-ci pour avoir eu recours directement ou par personne interposée aux services de celui qui exerce un travail dissimulé ; que cette solidarité financière, qui s'inscrit dans le dispositif de lutte contre le travail dissimulé, tend à empêcher la réitération des agissements qu'elle vise et, présente ainsi le caractère d'accusation en matière pénale au sens des stipulations de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ».

Sur l'atteinte disproportionnée au droit de propriété

Le régime institué par la loi conduit à faire peser sur le donneur d'ordre le paiement de sommes pouvant aller jusqu'à plusieurs milliers et même dizaines de milliers d'euros, voire davantage, alors que celui-ci n'aurait personnellement commis aucune fraude fiscale ou sociale, ni même participé à la fraude reprochée au sous-traitant.

Et ce d'autant que l'assiette des sommes pouvant être réclamées au donneur d'ordre est définie de manière extrêmement large (tous impôts, taxes, cotisations, pénalités, majorations, etc...) contrairement par exemple à la solidarité financière définie par les propriétaires de fonds de commerce (Lamy droit fiscal 2012, tome 2, n° 9253, p. 1807 ; article 1684 du code général des impôts). La responsabilité du donneur d'ordre est ainsi très large et en même temps mécanique.

L'atteinte au droit de propriété du donneur d'ordre est ainsi manifestement disproportionnée au regard du fait reproché (absence totale ou partielle de vérification conformément à l'article L. 8222-1 du code du travail).

Et ce d'autant que cette procédure instituée de transfert de dettes n'offre pas toutes les garanties nécessaires, notamment en termes de contradictoire et de loyauté de la preuve.

Enfin, ce système conduit à créer une discrimination à l'encontre du donneur d'ordre par rapport au sous-traitant, ce dernier disposant de plusieurs garanties procédurales dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 A du Livre des procédures fiscales, notamment du droit de se voir communiquer tous les éléments retenus à sa charge par l'administration fiscale (*Lamy droit fiscal 2012, tome 2, n° 8503, p. 1535*) et de disposer d'un délai de réponse de 30 jours, susceptible d'être prorogé (*Lamy fiscal 2012, tome 2, n° 8487, p. 1527*). La proposition de rectification doit en outre être motivée et ainsi comporter les motifs de droit comme de fait la justifiant, ce qui permet à l'intéressé de formuler utilement ses observations (*Lamy fiscal 2012, tome 2, n° 8488 et s., pp. 1527-1531 ; CE, 26 novembre 1999, SARL Le Mazurier, n° 150391*). Le contribuable peut par ailleurs en ce cas solliciter une compensation, des délais de paiement ou un échelonnement des impositions (*Lamy droit fiscal, tome 2, n° 8499, p. 1533*).

Sur la méconnaissance du principe de présomption d'innocence

Le fait de faire payer au donneur d'ordre les sommes dues par un sous-traitant au titre d'une fraude fiscale ou sociale qu'il a commise, du seul fait que le donneur d'ordre n'a pas procédé à l'ensemble des vérifications exigées par l'article L. 8222-1 du code du travail, crée indéniablement à son encontre une présomption de culpabilité.

Cela revient en effet à faire présumer que le donneur d'ordre a participé directement ou indirectement à la fraude fiscale ou sociale commise, ce qui n'est pas nécessairement le cas, alors même que les droits de la défense ne sont pas garantis et que la présomption instituée présente un caractère **irréfragable** : le donneur d'ordre ne peut en effet écarter sa responsabilité en démontrant l'absence de participation à la fraude fiscale ou sociale commise par le sous-traitant.

Sur la méconnaissance du principe de responsabilité pénale personnelle et de personnalité des peines

Plus encore, les dispositions litigieuses conduisent à faire peser sur le donneur d'ordre le paiement de pénalités et majorations, qui constituent des sanctions ayant le caractère de punitions, dues par une autre personne au titre de la fraude fiscale ou sociale qu'il a commise. Les faits à l'origine du prononcé de ces sanctions ne lui sont pourtant pas imputés.

La loi institue ainsi un régime de responsabilité du fait d'autrui en matière répressive, directement contraire aux articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789, le donneur d'ordre subissant les conséquences de la répression de la fraude fiscale ou sociale commise par un autre.

Sur la méconnaissance des principes de proportionnalité et d'individualisation des peines

Les dispositions litigieuses sont susceptibles de faire peser sur le donneur d'ordre, au titre des pénalités et majorations dues par le sous-traitant, des montants pouvant atteindre plusieurs milliers ou dizaines de milliers d'euros, voire davantage, alors qu'aucune fraude fiscale ou sociale ne lui est personnellement imputable.

Plus encore, la solidarité instituée conduit à faire peser sur le donneur d'ordre des peines sans lien avec le fait qui lui est reproché (absence totale ou partielle de l'obligation de vérification imposée par l'article L. 8222-1 du code du travail).

En outre, le montant des pénalités et majorations que doit acquitter le donneur d'ordre est préfixé – à hauteur de la valeur des travaux ou services réalisés par le sous-traitant – et non modulable. L'administration comme le juge ne peuvent adapter le montant de la sanction en fonction des circonstances de l'espèce.

Aucun plafond n'est prévu : la loi ne prévoit qu'un taux, sans limite particulière. Aucune échelle n'est prévue en fonction de la gravité du manquement qui aurait été commis par le donneur d'ordre au regard des dispositions de l'article L.8222-1 du code du travail.

La peine infligée au donneur d'ordre est directement et uniquement fonction de la peine infligée au sous-traitant.

Il est également constant que la solidarité financière instituée n'est conditionnée par aucun élément intentionnel de la part du donneur d'ordre, ce qui ne permet pas de s'assurer de la proportionnalité des sanctions infligées et dont il doit s'acquitter, en remplacement du sous-traitant. Les éléments relevés dans le commentaire sur la décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014 sont de ce point de vue réunis : sévérité de la sanction (qui peut aisément s'élever à plusieurs dizaines de milliers d'euros), caractère indirect du lien entre l'agissement réprimé (manquement à l'obligation de vérification) et l'assiette de l'amende (sanctions infligées au sous-traitant).

Le juge fiscal ne dispose par ailleurs d'aucun pouvoir de modulation de la sanction prononcée : son choix est purement binaire – maintien/décharge des sommes réclamées par l'administration fiscale -, sans possibilité de les réduire. IL ne lui appartient en outre pas de contrôler le bien fondé des sommes réclamées au débiteur principal. Cela ne répond pas à l'exigence de plénitude de juridiction posée tant par la jurisprudence européenne (CEDH, 10 février 1983, *Albert et Le Compte* ; CEDH, 23 octobre 1995, *Gradinger* n° 33/1994 ; J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *Droit fiscal général*, Lexis Nexis, 3è éd., 2014, pp. 207-208) – le juge devant en principe disposer du « pouvoir de réformer en tous points, en fait comme en droit, la décision entreprise » - que par la jurisprudence interne (voir not. Cass. Com. 29 avril 1997, *Ferreira*, Dr. fisc. 1997 n° 20-21, p. 700).

Enfin, le dispositif institué crée un déséquilibre manifeste entre le principe de nécessité des peines garanti par l'article 8 de la Déclaration de 1789 et l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale : ce dernier objectif, aussi légitime soit-il, ne saurait justifier de telles atteintes aux droits garantis par la Constitution, qui sont multiples et graves.

Au regard de l'ensemble de ce qui précède, la question soulevée présente indéniablement un caractère sérieux au sens de l'article 23-4 de l'ordonnance organique du 7 novembre 1958, ce qui justifie son renvoi au Conseil constitutionnel.

PAR CES MOTIFS

- **RENOYER** au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité ainsi formulée : « Les dispositions de l'article L. 8222-2 du code du travail et de l'article 1724 quater du code général des impôts sont-elles contraires aux droits et libertés qui découlent des articles 2, 8 et 9 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789 ? ».