



Commentaire

Décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021

Société KF3 Plus

(Pénalités pour défaut de délivrance d'une facture)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 26 février 2021 par le Conseil d'État (décision n° 443476 du 24 février 2021) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société KF3 Plus relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des premier et quatrième alinéas du paragraphe I de l'article 1737 du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités.

Dans sa décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution le quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 1737 du code général des impôts, dans cette rédaction.

I. – Les dispositions contestées

A. – Objet des dispositions contestées

1. – L'obligation de délivrer une facture pour toute transaction professionnelle

** La facture est une « pièce comptable donnant le détail des marchandises fournies ou des travaux exécutés, avec indication en regard du prix de chaque objet ou service et qui, en matière commerciale, fait preuve du contrat lorsqu'elle est acceptée et de la libération du débiteur lorsqu'elle est acquittée »¹.*

La facture assure plusieurs fonctions. La première est comptable puisqu'elle permet de vérifier la comptabilité tant de celui qui la délivre que de celui qui la reçoit. Elle a également une fonction contractuelle, économique et fiscale.

Sur le plan contractuel, elle apporte la preuve juridique de la réalité de la transaction et engage les parties. En matière commerciale, le premier alinéa du

¹ G. Cornu (dir.), *Vocabulaire juridique*, PUF, 8^e éd. 2007.

paragraphe I de l'article L. 441-9 du code de commerce prévoit que « *Tout achat de produits ou toute prestation de service pour une activité professionnelle fait l'objet d'une facturation. Le vendeur est tenu de délivrer la facture dès la réalisation de la livraison ou de la prestation de services [...]. L'acheteur est tenu de la réclamer* ». Les deux parties à la transaction doivent ainsi s'assurer du respect de l'obligation de facturation.

Cette obligation s'explique par l'importance de ce document au regard des règles relatives à la transparence de la relation commerciale. La facture est ainsi un instrument de contrôle du prix, mais également « *le témoin des rapports de force entre partenaires économiques et du respect d'une part importante des règles de concurrence* »². Elle permet, en ce sens, de s'assurer du comportement loyal des acteurs économiques et du respect des obligations légales et réglementaires qui s'imposent à eux³. Au contraire, l'absence de facture caractérise souvent les activités non déclarées ou sous-déclarées qui peuvent donner lieu à d'autres manquements, en particulier aux règles du droit du travail.

* En matière fiscale, l'obligation de facturation s'impose aux assujettis à la TVA. Les règles de facturation sont prévues à l'articles 289 du CGI dont les conditions d'application sont énoncées aux articles 242 *nonies* A et 242 *undecies* de l'annexe II au même code⁴.

En effet : « *La facture, qui constitue un instrument essentiel du contrôle des comptabilités, est le document clé en matière d'exigibilité comme de déduction de la TVA ; les irrégularités de forme tenant à la facture sont lourdement sanctionnées* »⁵.

La facture permet de déterminer, pour chaque transaction, le montant de taxe à acquitter et la personne qui en est redevable. L'article 283 du CGI prévoit, à ce titre, que la TVA « *doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables* », sous certaines réserves liées notamment à leur domiciliation hors de France. Il s'agit généralement du client ou du destinataire d'une prestation ou d'un service.

La délivrance d'une facture est donc nécessaire à l'identification de l'assujetti à la TVA et, par voie de conséquence, à son recouvrement. Elle permet également de s'assurer de la réalité des opérations réalisées, de la régularité de la

² P. Arhel, *V^{is} Transparence tarifaire et pratiques restrictives*, Répertoire de droit commercial, Dalloz, 2019, n° 10.

³ *Ibidem*.

⁴ Selon l'article 289 du CGI, « *Tout assujetti [à cette taxe] est tenu de s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, ou en son nom et pour son compte, par son client ou par un tiers* ».

⁵ M. Cozian, F. Deboissy, M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 2018, 42^e éd., n° 1611.

comptabilité des personnes concernées et, *in fine*, de l'assiette des différentes impositions dues au titre de leurs activités⁶.

Cette obligation de délivrance s'accompagne d'une obligation d'exactitude, de précision et de sincérité de la facture émise. Le paragraphe V de l'article 289 du CGI prévoit, en ce sens, que « *L'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture doivent être assurées à compter de son émission et jusqu'à la fin de sa période de conservation* ». Celle-ci doit comporter un certain nombre de mentions prévues par l'article 242 *nonies* A de l'annexe 2 du CGI, qui varient selon les opérations⁷. Ces informations permettent de s'assurer de la fiabilité et de l'exhaustivité de la comptabilisation des transactions réalisées, puis de leur déclaration auprès de l'administration fiscale.

Par ailleurs, les contribuables doivent conserver leurs factures pendant six ans afin de permettre à l'administration fiscale d'exercer son droit d'enquête dans le cadre de la recherche et de la lutte contre la fraude⁸. En application de l'article L. 80 F du livre des procédures fiscales, pour rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA, l'administration fiscale peut se faire présenter « *les factures, la comptabilité matière ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation* ». Une faculté identique est reconnue aux agents des douanes⁹.

2. – Les conséquences du non-respect des règles relatives à la facturation

a. – Les sanctions des manquements aux règles de facturation

⁶ À noter que si des exceptions à l'obligation de facturation existent, ces dernières sont limitées à des cas spécifiques comme l'approvisionnement de certains commerçants directement à la culture. Certaines activités exonérées de TVA, du fait de leur utilité sociale ou des secteurs auxquels elles se rattachent, peuvent également donner lieu à une dispense de facturation en application de l'article 289 du CGI.

⁷ Parmi ces informations, figurent notamment : le nom complet et l'adresse de l'assujetti et de son client ; le numéro individuel d'identification attribué à l'assujetti en application de l'article 286 *ter* du CGI sous lequel il a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ; les numéros d'identification à la TVA du vendeur et de l'acquéreur pour les livraisons désignées au I de l'article 262 *ter* du même code ; le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée du prestataire ainsi que celui fourni par le preneur pour les prestations pour lesquelles le preneur est redevable de la taxe ; la date d'émission ; un numéro unique basé sur une séquence chronologique et continue ; la dénomination précise, le prix unitaire hors taxes et le taux de taxe sur la valeur ajoutée légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération ; les rabais, remises, ristournes ou escomptes acquis et chiffrables lors de l'opération et directement liés à cette opération ; la date à laquelle est effectuée, ou achevée, la livraison de biens ou la prestation de services ou la date à laquelle est versé l'acompte ; le montant de la taxe à payer et, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement ; en cas d'exonération, la référence à la disposition pertinente du CGI ou à la disposition correspondante de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération.

⁸ Article L. 102 B du livre des procédures fiscales.

⁹ Articles L. 80 I et L. 80 J du même livre.

* Les manquements aux règles de facturation peuvent donner lieu à plusieurs types de sanctions. En effet, « *La facture est la pièce justificative par excellence du monde des affaires. Pas de comptabilité probante sans facture en bonne et due forme. L'absence de facturation ou la fausse facturation est un instrument incomparable de fraudes de toutes sortes. Le législateur se devait de réagir, d'où l'existence de sanctions civiles, fiscales et pénales* »¹⁰.

Des amendes administratives peuvent ainsi être prononcées pour tout manquement aux règles prévues par le code de commerce. Leur montant ne peut excéder 75 000 euros pour une personne physique et 375 000 euros pour une personne morale (ce montant étant doublé en cas de réitération du manquement dans les deux ans suivant une première sanction définitive)¹¹. Sur le plan civil, l'absence de facture rend la preuve de la comptabilité difficile et expose la société à différents risques¹².

Sur le plan pénal, certaines infractions sanctionnent des comportements en lien avec des factures inexacts ou manquantes : il peut s'agir du délit de présentation de comptes annuels inexacts¹³ ou du délit de fraude fiscale¹⁴. Ce dernier est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 euros, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction (ces quantums pouvant être majorés en cas de circonstances aggravantes).

* Sur le plan fiscal, les infractions aux règles de facturation réalisées entre des professionnels¹⁵ entraînent l'application d'une amende fiscale, prévue à l'article 1737 du CGI, qui varie selon le type de manquement constaté.

De plus, la méconnaissance des règles de facturation permet de faire présumer l'existence de manœuvres frauduleuses pour l'application des majorations d'imposition qui peuvent être prononcées en cas d'inexactitudes ou d'omissions relevées dans une déclaration¹⁶. En effet, en application de l'article 1786 du CGI, « *Pour l'application des sanctions prévues en cas de manœuvres frauduleuses, tout achat pour lequel il n'est pas représenté de facture régulière et conforme à la nature, à la quantité et à la valeur des marchandises cédées est réputé avoir été effectué en fraude des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, quelle*

¹⁰ M. Cozian *et al.*, *op. cit.*, n° 1624.

¹¹ Paragraphe II de l'article L. 441-9 du code de commerce.

¹² *Ibidem* : « *D'autres désagréments juridiques peuvent s'y ajouter : refus de certification des comptes par le commissaire aux comptes et non-approbation par l'assemblée générale des associés, mise en œuvre de la responsabilité civile des dirigeants pour faute de gestion...* ».

¹³ Article L. 241-3 du code de commerce pour les sociétés à responsabilité limitée.

¹⁴ Article 1741 du CGI.

¹⁵ Les ventes et prestations à des particuliers n'entrent pas dans le champ d'application de ces dispositions.

¹⁶ Article 1729 du CGI. Cette majoration est de 40 % en cas de manquement délibéré et 80 % en cas d'abus de droit ou de manœuvres frauduleuses.

que soit la qualité du vendeur au regard desdites taxes. En pareil cas, l'acheteur est, soit personnellement, soit solidairement avec le vendeur si celui-ci est connu, tenu de payer lesdites taxes sur le montant de cet achat, ainsi que la pénalité exigible ».

b. - L'amende fiscale applicable en cas de défaut de facturation

* Le paragraphe I de l'article 1737 du CGI envisage quatre situations distinctes donnant lieu à une amende fiscale proportionnelle au montant de la transaction sur laquelle porte le manquement.

- La première est celle de la facture de complaisance. En application du 1 de ce paragraphe, entraîne l'application d'une amende égale à 50 % du montant des sommes versées ou reçues, le fait de travestir ou de dissimuler l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients, certains éléments d'identification obligatoires, ou de sciemment accepter l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nom.

- La deuxième est celle de la facture fictive. En application du 2 de ce même paragraphe, entraîne l'application d'une amende égale à 50 % de la facture, le fait de délivrer une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle.

- La troisième situation, visée par la QPC, est celle du défaut de facturation. Elle est prévue au 3 de ce paragraphe (soit à son quatrième alinéa), aux termes duquel entraîne l'application d'une amende égale à 50 % de « *la transaction, le fait de ne pas délivrer une facture. Le client est solidairement tenu au paiement de cette amende. Toutefois, lorsque le fournisseur apporte, dans les trente jours de la mise en demeure adressée par l'administration fiscale, la preuve que l'opération a été régulièrement comptabilisée, il encourt une amende réduite à 5 % du montant de la transaction* ».

La sanction de cette troisième situation résulte d'un amendement introduit lors de la discussion parlementaire sur la loi de finances pour 2000 et a pour objet de réprimer spécifiquement les ventes sans factures entre professionnels. L'amende fiscale applicable au défaut de facturation vise à sanctionner les personnes ne respectant pas cette obligation, sans toutefois contraindre l'administration à faire la preuve du caractère intentionnel de leur manquement.

Le rapport de M. Didier Migaud fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale relevait ainsi : « *La sanction prévue est actuellement mentionnée à l'article 1786 du code général des impôts, qui dispose que, pour l'application des sanctions prévues en cas de manœuvre frauduleuse, c'est-à-dire*

en présence d'éléments matériels montrant une intention d'égarer l'administration, la vente sans facture est réputée avoir été effectuée en fraude des taxes sur le chiffre d'affaires et rend le vendeur et l'acheteur, s'il est connu, solidairement responsables du paiement de ces taxes sur le montant de l'achat. / Ces éléments intentionnels n'étant pas toujours réunis, notamment lorsque l'administration découvre dans une entreprise des éléments acquis sans facture et sans que des manœuvres frauduleuses ne soient tangibles, il convient de combler cette lacune et de prévoir que l'amende fiscale de 50% sera applicable aux ventes sans facture. En effet, la réalisation d'achats et de ventes sans facture entre professionnels est un procédé de fraude dont le coût pour le Trésor peut être élevé. Elle contribue au développement de l'économie souterraine et du travail illégal. Aux fraudes classiques à la TVA, à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés, s'ajoutent les fraudes aux cotisations sociales et à la contribution sociale généralisée (CSG). Il s'agit ainsi d'une infraction dont la gravité justifie pleinement l'importance de la sanction fiscale proposée »¹⁷.

C'est donc la volonté de permettre la répression des ventes sans facture hors le cas de manœuvres frauduleuses qui a justifié l'introduction de cette amende fiscale, prévue à l'article 1737 du CGI¹⁸.

La quatrième situation sanctionnée est celle du défaut de délivrance d'une note en violation des dispositions de l'article 290 *quinquies* du CGI.

- Le paragraphe II de l'article 1737 du CGI sanctionne, quant à lui, toute omission ou inexactitude constatée dans les factures d'une amende de 15 euros (le montant total des amendes dues au titre de chaque facture ou document ne pouvant excéder le quart du montant qui y est ou aurait dû y être mentionné).

* Pour l'application de cette amende fiscale en cas de défaut de facturation, la charge de la preuve pèse sur l'administration : « Cette preuve pourra résulter par exemple de la constatation de l'existence d'une opération commerciale (livraison effective d'un bien, réalisation d'une prestation, etc.) alors que le professionnel n'est pas à même de présenter la facture qu'il aurait dû délivrer »¹⁹. Elle peut également découler de la réunion de présomptions permettant d'établir la matérialité de l'infraction.

¹⁷ Rapport n° 1861 de M. Didier Migaud, fait au nom de la commission des finances, tome III, volume 1, du 14 octobre 1999.

¹⁸ Ces dispositions ont été codifiées par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, ratifiée par l'article 138 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures.

¹⁹ BOI-CF-INF-10-40-40, 12 septembre 2012.

Le contrevenant doit, par ailleurs, être informé préalablement par écrit de l'amende envisagée de manière à pouvoir apporter la preuve, le cas échéant, que la transaction pour laquelle une facture n'a pas été délivrée a été régulièrement comptabilisée et bénéficier ainsi du taux réduit de 5 %. Selon l'administration fiscale, ce taux minoré vise en effet à « éviter que la seule perte de la facture n'entraîne l'application d'une lourde sanction et réserver celle-ci aux comportements frauduleux »²⁰. L'application de ce taux réduit de 5 % vise ainsi des manquements n'ayant pas *a priori* pour objet de dissimuler, chez le fournisseur, de la matière imposable, comme le suggère la comptabilisation régulière des opérations soumises à la TVA.

Ces amendes s'appliquent seulement aux opérations réalisées dans le cadre d'une activité professionnelle. Les trois premières amendes ne s'appliquent pas aux ventes au détail et aux prestations de services fournies à des particuliers.

B. – Origine de la QPC et question posée

La société KF3 Plus s'était vue infliger, en application des premier et quatrième alinéas du paragraphe I de l'article 1737 du CGI, des amendes fiscales correspondant à 50 % du montant des transactions pour lesquelles un défaut de facturation avait été constaté. Elle avait demandé la décharge de ces amendes pour les années 2012 et 2013 devant le tribunal administratif d'Amiens, qui avait rejeté sa requête par un jugement du 4 juillet 2019. La cour administrative d'appel de Douai avait, par la suite, également rejeté sa requête par un arrêt du 2 juillet 2020. La société KF3 Plus avait alors formé un pourvoi en cassation contre cet arrêt, à l'occasion duquel elle avait soulevé une QPC relative aux premier et quatrième alinéas du paragraphe I de l'article 1737 du CGI.

Dans sa décision précitée du 24 février 2021, le Conseil d'État avait jugé que « *Le moyen tiré de ce que ces dispositions portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment au principe de nécessité des peines, soulève une question présentant un caractère sérieux* ». Par conséquent, il l'avait renvoyée au Conseil constitutionnel.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

La société requérante soutenait que ces dispositions méconnaissaient le principe de proportionnalité des peines. Au soutien de ce grief, elle faisait valoir, que celles-ci prévoient une amende fiscale égale à 50 % du montant de la transaction qui n'a pas fait l'objet d'une facture, ou à 5 % lorsque la transaction a toutefois été régulièrement comptabilisée, encourue même dans l'hypothèse où les sommes

²⁰ *Ibidem*.

afférentes à la transaction n'ont pas été soustraites frauduleusement à la taxe sur la valeur ajoutée. En outre, ces taux ne pouvant être modulés en fonction des faits reprochés au fournisseur, le montant de l'amende pouvait être manifestement disproportionné au regard du montant de taxe dû. Elle soulignait également que, dans le cas de l'application du taux de 5 %, l'absence de facture ne fait pas obstacle au contrôle par l'administration fiscale de l'assiette imposable à la taxe sur la valeur ajoutée. La société requérante reprochait enfin à cette amende de sanctionner les mêmes faits que ceux réprimés par les articles 1729 et 1786 du CGI. Il en résultait selon elle une méconnaissance du principe *non bis in idem*.

Au regard de ces griefs, le Conseil constitutionnel a jugé que la QPC portait sur le quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 1737 du CGI (paragr. 4).

A. – La jurisprudence constitutionnelle sur le principe de proportionnalité des peines

* Le Conseil constitutionnel juge que les exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 (principe de légalité des délits et des peines, de non rétroactivité des peines, de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines) s'appliquent à « *toute sanction ayant le caractère d'une punition* ».

Pour apprécier le caractère de punition d'une mesure, il examine si le législateur a poursuivi une finalité répressive. Constituent des « *sanctions ayant le caractère d'une punition* » au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789 l'ensemble des mesures répressives, qu'elles aient une nature pénale, administrative²¹, civile²² ou disciplinaire²³.

* La formulation de principe applicable en matière de contrôle du respect de la proportionnalité des peines est la suivante : « *Selon l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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". Si la nécessité des peines attachées aux infractions relève du pouvoir d'appréciation du législateur, il incombe au Conseil constitutionnel de s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue* »²⁴.

²¹ Décision n° 92-307 DC du 25 février 1992, *Loi portant modification de l'ordonnance n° 45-2658 du 2 novembre 1945 modifiée relative aux conditions d'entrée et de séjour des étrangers en France*, cons. 24 à 31.

²² Décision n° 2010-85 QPC du 13 janvier 2011, *Établissements Darty et Fils (Déséquilibre significatif dans les relations commerciales)*, cons. 3.

²³ Décision n° 2014-385 QPC du 28 mars 2014, *M. Joël M. (Discipline des officiers publics ou ministériels - Interdiction temporaire d'exercer)*, cons. 5.

²⁴ Voir par exemple la décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017 précitée, paragr. 6.

En principe, le respect de l'exigence constitutionnelle de proportionnalité s'apprécie en rapportant la sévérité de la sanction à la gravité des faits qu'elle punit. Et, en cette matière, le Conseil constitutionnel n'exerce normalement qu'un contrôle restreint : il s'assure de l'absence de disproportion manifeste entre la sanction et la gravité des faits que le législateur a entendu réprimer. Ce contrôle ne relève pas d'une appréciation très complexe lorsque le législateur a fixé un « quantum chiffré » en valeur absolue, que celui-ci soit forfaitaire ou constitue un plafond.

Toutefois, le Conseil constitutionnel a développé depuis 2012 une jurisprudence particulière sur les peines dont le quantum résulte de l'application d'un taux à une assiette. En effet, deux difficultés peuvent, dans un tel mécanisme, rendre le contrôle du respect de l'exigence de proportionnalité de ces peines plus délicat et justifier un examen plus poussé du Conseil constitutionnel.

D'une part, si le législateur ne le prévoit pas expressément, cette méthode de calcul signifie que la peine ne comporte pas de plafond. Or, lorsque le législateur s'est borné à fixer une amende-plafond, le contrôle du Conseil constitutionnel consiste principalement à comparer ce plafond avec les faits les plus graves susceptibles de tomber sous le coup de l'incrimination, dans la mesure où les faits les moins graves sont justiciables, sous le contrôle du juge, d'une sanction comprise entre zéro et ce plafond, ce qui favorise le respect, pour ce qui les concerne, de l'exigence de proportionnalité²⁵. En revanche, lorsque le législateur a fixé non un plafond, mais une amende proportionnelle à taux unique, celle-ci s'applique aux faits les plus graves comme aux faits les moins graves, au risque de paraître manifestement disproportionnée pour ce qui concerne ces derniers.

D'autre part, cette méthode de calcul, dans la mesure où elle implique un montant de sanction qui varie selon les hypothèses, impose au Conseil constitutionnel une vigilance renforcée, afin de s'assurer de la cohérence du quantum de la sanction qui peut en résulter au regard des faits réprimés.

Dès lors, pour apprécier le caractère disproportionné, le Conseil constitutionnel prend en compte la nature du manquement, notamment son caractère intentionnel

²⁵ Par exemple : décision n° 2015-481 QPC du 17 septembre 2015, *Époux B. (Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger)*, cons. 7 : « pour chaque sanction prononcée, le juge décide après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, en fonction de l'une ou l'autre des amendes prononcées, soit de maintenir l'amende, soit d'en dispenser le contribuable si ce dernier n'a pas manqué à l'obligation de déclaration de l'existence d'un compte bancaire à l'étranger ; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ; que, par suite, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'individualisation des peines ». Plus récemment : décision n° 2021-892 QPC du 26 mars 2021, *Société Akka technologies et autres (Sanction de l'obstruction aux enquêtes de l'autorité de la concurrence)*.

ou non, le montant du taux (ce qui peut, à soi seul, justifier une censure²⁶) et enfin le lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction.

* Le Conseil constitutionnel tient compte du fait que le législateur ait veillé à établir un lien entre la nature de la sanction et la gravité des faits réprimés, en retenant une assiette de l'amende proportionnelle pertinente au regard de cette gravité.

– Dans sa décision n° 2012-267 QPC, il a ainsi jugé conforme à la Constitution l'amende fiscale de 50 % des sommes non déclarées réprimant le fait d'avoir manqué à l'obligation de déclarer certaines rémunérations versées à des tiers à l'occasion de l'exercice de sa profession. Cette amende n'était toutefois pas applicable, en cas de première infraction, lorsque les intéressés avaient réparé leur omission, soit spontanément, soit à la première demande de l'administration. Après avoir relevé que cette amende sanctionnait le non-respect d'obligations déclaratives permettant à l'administration de procéder aux recoupements nécessaire au contrôle du respect, par les bénéficiaires des versements en cause, de leurs obligations fiscales et répondait donc à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, le Conseil a jugé que le législateur avait proportionné la sanction en fonction de la gravité des manquements réprimés appréciée à raison de l'importance des sommes non déclarées²⁷.

Le Conseil a également jugé, à plusieurs reprises, que des amendes fiscales proportionnelles réprimant le défaut de réponse à des demandes de renseignement de l'administration n'étaient pas manifestement disproportionnées dans la mesure où leur taux de 10 % s'appliquait à une assiette limitée au montant des droits rappelés à l'issue de l'éventuelle rectification²⁸.

* Le Conseil prend également en compte la gravité des manquements constatés.

– Dans sa décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, le Conseil était saisi de l'introduction, pour lutter contre la fraude fiscale, d'une amende de 10 000 francs par facture manquante. Il avait alors censuré ces dispositions en jugeant que cette sanction « *pourrait, dans nombre de cas, donner lieu à l'application de sanctions manifestement hors de proportion avec la gravité de l'omission ou de*

²⁶ Décision n° 2014-692 DC du 27 mars 2014, *Loi visant à reconquérir l'économie réelle*, cons. 24 et 25.

²⁷ Décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, *Mme Irène L. (Sanction du défaut de déclaration des sommes versées à des tiers)*, cons. 4 et 5.

²⁸ 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. 56 (la même décision censure, en revanche, une amende du même type dont l'assiette est le chiffre d'affaires de la société, faute de lien avec les infractions – cons. 43) ; décision n° 2016-743 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances rectificative pour 2016*, cons. 11.

l'inexactitude constatée, comme d'ailleurs avec l'avantage qui en a été retiré »²⁹. En revanche, dans cette même décision, le Conseil a jugé, que pour les factures fictives, « en modifiant l'article 1740 ter du code général des impôts afin de sanctionner la délivrance d'une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle d'une amende égale à 50 % du montant de la facture, le législateur n'a pas établi une amende fiscale manifestement disproportionnée au manquement »³⁰.

Cette différence d'appréciation tenait principalement à la nature de l'amende prononçable – l'application d'une amende de 10 000 francs pour chaque facture manquante, même pour une transaction de faible montant, pouvant en soi apparaître disproportionnée –, mais également à la distinction entre un manquement intentionnel comme dans le cas des factures fictives et un défaut de facturation qui pouvait se rapprocher davantage d'autres cas d'omissions ou d'inexactitudes emportant une sanction fiscale.

– À propos de l'amende réprimant le fait d'avoir contribué à l'obtention par un tiers d'un avantage indu, qui était égale au montant de cet avantage (décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014³¹), le Conseil constitutionnel a jugé, d'une part, que cette sanction était justifiée par l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale et, d'autre part, que le législateur, en prévoyant que le montant de l'amende fiscale était fixé en proportion de l'importance des sommes indûment obtenues, avait proportionné ce montant à la gravité des manquements réprimés. Toutefois, il a assorti sa déclaration de conformité d'une réserve d'interprétation en précisant que, « *compte tenu des modalités de fixation de son montant en proportion de l'avantage obtenu par un tiers, cette amende pourrait revêtir un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité des manquements réprimés si elle était appliquée sans que soit établi l'élément intentionnel de ces manquements* »³².

– Dans sa décision n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018, le Conseil constitutionnel était saisi de dispositions sanctionnant la délivrance irrégulière de documents permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposable, un crédit ou une réduction d'impôt. Le montant de cette amende correspondait à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents ou, à défaut d'une telle mention, au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu par un tiers. Le Conseil a confirmé l'importance de l'intentionnalité du manquement en jugeant qu' « *en sanctionnant d'une amende*

²⁹ Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, cons. 39.

³⁰ *Ibidem*, cons. 40.

³¹ Décision n° 2014-418 QPC du 8 octobre 2014, *Société SGI (Amende pour contribution à l'obtention, par un tiers, d'un avantage fiscal indu)*, cons. 9.

³² Décision n° 2014-418 QPC précitée, cons. 9.

d'un montant égal à l'avantage fiscal indûment obtenu par un tiers ou à 25 % des sommes indûment mentionnées sur le document sans que soit établi le caractère intentionnel du manquement réprimé, le législateur a institué une amende revêtant un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de ce manquement »³³.

– S'agissant plus particulièrement d'amendes prononcées pour sanctionner la méconnaissance d'une obligation déclarative auprès de l'administration fiscale, il a jugé disproportionnées l'amende proportionnelle à taux unique pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts à l'étranger (décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016³⁴), l'amende proportionnelle à taux unique pour défaut de déclaration de trust (décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017³⁵), l'amende proportionnelle à taux unique pour défaut de déclaration de contrats de capitalisation souscrits à l'étranger (décision n° 2017-667 QPC du 27 octobre 2017³⁶), dont l'assiette était la valeur des biens ou droits inscrits dans ces comptes, trusts ou contrats. S'il reconnaît que ces obligations déclaratives visent à prévenir la dissimulation de revenus ou de biens à l'étranger, ce qui participe de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, le Conseil constitutionnel fonde cependant sa censure sur le fait que l'amende ainsi encourue est susceptible d'être prononcée même dans l'hypothèse où les revenus ou biens en cause n'ont pas été soustraits frauduleusement à l'impôt. La moindre gravité du manquement, dans un tel cas, ne saurait justifier une telle amende proportionnelle. En revanche, un tel manquement peut être sanctionné, sans méconnaître manifestement le principe de proportionnalité, d'une amende forfaitaire³⁷.

– En revanche, dans sa décision n° 2017-636 QPC du 9 juin 2017, le Conseil était saisi de dispositions réprimant la méconnaissance de l'obligation pesant sur les entreprises qui bénéficient d'un des régimes de sursis ou de report d'imposition des plus-values de joindre à leur déclaration de résultat un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des éléments considérés. Après avoir rappelé que : « *Cet état de suivi des plus-values en sursis ou report d'imposition sert ainsi à établir l'impôt dû l'année au cours de laquelle aura lieu l'événement mettant fin au sursis ou au report* », le Conseil a jugé : « *d'une part, [...] Il ressort des travaux préparatoires*

³³ Décision n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018, *Société Dom Com Invest (Sanction de la délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers d'obtenir un avantage fiscal)*, paragr. 7.

³⁴ Décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016 précitée.

³⁵ Décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, *Mme Michelle Theresa B. (Amende pour défaut de déclaration de trust)*.

³⁶ Décision n° 2017-667 QPC du 27 octobre 2017, *M. Didier C. (Amende proportionnelle pour défaut de déclaration des contrats de capitalisation souscrits à l'étranger)*.

³⁷ Décision n° 2016-618 QPC, paragr. 10.

qu'en instituant cette obligation, le législateur a entendu assortir d'une contrepartie les régimes fiscaux favorables, dérogatoires au droit commun, dont peuvent bénéficier les contribuables réalisant certaines opérations. En réprimant la méconnaissance d'une telle obligation, qui permet directement le suivi de la base taxable et ainsi l'établissement de l'impôt sur la plus-value placée en sursis ou en report, le législateur a poursuivi l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. D'autre part, en punissant d'une amende égale à 5 % des résultats omis, qui servent de base au calcul de l'impôt exigible ultérieurement, chaque manquement au respect de l'obligation déclarative incombant aux contribuables bénéficiant d'un régime de sursis ou de report d'imposition, le législateur a instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction. Ainsi, même lorsqu'elle s'applique lors de plusieurs exercices, l'amende n'est pas manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'a entendu réprimer le législateur, compte tenu des difficultés propres au suivi des obligations fiscales en cause. / En second lieu, l'amende contestée s'applique lors de chaque exercice pour lequel l'état de suivi n'est pas produit ou présente un caractère inexact ou incomplet. Pour chaque sanction prononcée, le juge décide, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués, manquement par manquement, 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. Il peut ainsi adapter les pénalités à la gravité des agissements commis par le redevable. Par suite, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'individualisation des peines »³⁸.

* Si le manquement peut justifier l'application d'une amende proportionnelle, le cas échéant, d'un taux conséquent, le Conseil est attentif à ce que son niveau ne soit pas disproportionné au regard de la gravité des situations pouvant entraîner son application. Il peut, en cela, s'assurer que le taux retenu constitue uniquement un plafond, ce qui signifie que l'amende prononcée pourra être inférieure à ce plafond.

– Le recours à un tel plafond ne garantit pas le respect de l'exigence de proportionnalité, ainsi que l'illustre la censure, par le Conseil, de l'amende pour défaut de réponse à une mise en demeure en matière de contrôle des prix de transferts, au motif que le législateur avait, « *s'agissant du manquement à une obligation documentaire, retenu un critère de calcul du maximum de la peine encourue sans lien avec les infractions réprimées et qui revêt un caractère manifestement hors de proportion avec leur gravité* »³⁹. Toutefois, le Conseil constitutionnel admet plus facilement ce mécanisme d'amende.

³⁸ Décision n° 2017-636 QPC du 9 juin 2017, *Société Edenred France (Amende sanctionnant le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état de suivi des plus-values en sursis ou report d'imposition)*, paragr. 8 et 9.

³⁹ Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances pour 2014*, cons. 97.

– Dans sa décision n° 2019-779/780 QPC du 10 mai 2019, le Conseil constitutionnel a jugé que le taux de 50 % retenu pour sanctionner le manquement à l’obligation déclarative prévue par l’article L. 152-1 du code monétaire et financier n’était pas manifestement disproportionné. Cette obligation concerne les transferts de capitaux en provenance ou à destination d’un État membre de l’Union européenne dont le montant est égal ou supérieur à 10 000 euros et qui sont réalisés sans l’intermédiaire d’un établissement de crédit ou d’un organisme ou service autorisé à effectuer des opérations de banque. Le Conseil constitutionnel a jugé que « *l’obligation déclarative ainsi sanctionnée vise à assurer l’efficacité de la surveillance par l’administration des mouvements financiers internationaux. En réprimant la méconnaissance d’une telle obligation, le législateur a entendu lutter contre le blanchiment de capitaux, la fraude fiscale et les mouvements financiers portant sur des sommes d’origine frauduleuse. Il a ainsi poursuivi l’objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l’évasion fiscales ainsi que celui de sauvegarde de l’ordre public* »⁴⁰. Il a en outre considéré qu’ « *en retenant un taux de 50 %, qui ne constitue qu’un taux maximal pouvant être modulé par le juge sur le fondement de l’article 369 du code des douanes, le législateur a retenu une sanction qui n’est pas manifestement hors de proportion avec la gravité de l’infraction* »⁴¹.

– Le Conseil a également déclaré conforme à la Constitution l’amende pour défaut de déclaration de transfert international de capitaux, fixée au quart⁴² puis à la moitié⁴³ du montant des sommes non déclarées. Le Conseil a alors relevé explicitement que « *le législateur a instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l’infraction* » et a souligné que ce montant pouvait être modulé par le juge.

– De même, dans sa décision n° 2018-736 QPC du 5 octobre 2018, il a déclaré conforme à la Constitution une majoration de 5 % du montant total de la contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés (C3S) due au titre d’une année, en relevant toutefois que ce taux de 5 % « *ne constitue qu’un taux maximal pouvant être modulé, sous le contrôle du juge, par l’organisme chargé du recouvrement* »⁴⁴.

⁴⁰ Décision n° 2019-779/780 QPC du 10 mai 2019, *M. Hendrik A. et autre (Amende pour défaut de déclaration de transfert international de capitaux II)*, paragr. 8.

⁴¹ *Ibidem*, paragr. 9. Voir également : décision n° 2018-746 QPC du 23 novembre 2018, *M. Djamel Eddine C. (Amende pour défaut de déclaration de transfert international de capitaux)*.

⁴² Décision n° 2018-746 QPC du 23 novembre 2018, *M. Djamel Eddine C. (Amende pour défaut de déclaration de transfert international de capitaux)*, paragr. 9.

⁴³ Décision n° 2019-779/780 QPC du 10 mai 2019 précitée, paragr. 9.

⁴⁴ Décision n° 2018-736 QPC du 5 octobre 2018, *Société CSF (Sanction du défaut de réponse à la demande de renseignements et de documents pour l’établissement de la contribution sociale de solidarité à la charge des sociétés)* paragr. 7.

– Enfin, dans sa décision n° 2019-796 QPC⁴⁵, le Conseil devait apprécier la proportionnalité d'une sanction ne portant pas sur « *des manquements à une obligation documentaire mais [sur] la méconnaissance d'une obligation pouvant présenter un caractère plus substantiel et justifier ainsi une sanction plus sévère* »⁴⁶. En effet, les dispositions contestées portaient sur l'annulation des exonérations et réductions de cotisations et de contributions sociales applicables au titre des rémunérations versées aux salariés employés par un donneur d'ordre qui aurait participé au délit de travail dissimulé en qualité de complice de son sous-traitant.

Malgré la gravité de l'infraction, le Conseil a, de nouveau, écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines après avoir constaté que « *La sanction prononcée est [...] modulée en fonction de l'ampleur et de la durée du travail dissimulé que le manquement sanctionné a pu faciliter* ».

B. – L'application à l'espèce

Après avoir rappelé l'étendue de son contrôle en matière de proportionnalité des sanctions ayant le caractère d'une punition (paragr. 5), le Conseil a décrit l'objet des dispositions contestées.

À cet égard, il a relevé que ces dispositions sanctionnent d'une amende fiscale de 50 % du montant de la transaction le fait pour un fournisseur redevable de la taxe sur la valeur ajoutée de ne pas délivrer une facture, sauf si celui-ci apporte, dans les trente jours de la mise en demeure adressée par l'administration fiscale, la preuve que l'opération a été régulièrement comptabilisée. Dans ce cas l'amende encourue est réduite à 5 % du montant de la transaction (paragr. 6).

Pour apprécier l'absence de disproportion manifeste entre cette infraction et la peine encourue, le Conseil constitutionnel s'est d'abord attaché à identifier la finalité poursuivie par le législateur. Il a ainsi considéré qu'« *En sanctionnant d'une amende fiscale les manquements aux règles de facturation, le législateur a entendu réprimer des comportements visant à faire obstacle, d'une part, au contrôle des comptabilités tant du vendeur que de l'acquéreur d'un produit ou d'une prestation de service et, d'autre part, au recouvrement des prélèvements auxquels ils sont assujettis. Ce faisant, il a poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale* » (paragr. 7).

Le Conseil a cependant constaté que l'amende encourue n'était pas plafonnée et que son taux de 50 % était fixe. Il a également relevé que ce taux restait applicable

⁴⁵ Décision n° 2019-796 QPC du 5 juillet 2019, *Société Autolille*, (Annulation des réductions ou exonérations des cotisations et contributions sociales des donneurs d'ordre en cas de travail dissimulé), paragr. 8.

⁴⁶ Selon le commentaire de la décision.

« alors même que la transaction a été régulièrement comptabilisée, si le fournisseur n'apporte pas la preuve de cette comptabilisation dans les trente jours suivant la mise en demeure de l'administration fiscale » (paragr. 8).

Examinant l'amende réduite de 5 % applicable en cas de comptabilisation régulière de la transaction, le Conseil a constaté que son montant n'est pas davantage plafonné et que son taux est également fixe *« quand bien même le fournisseur justifierait d'une comptabilisation régulière de la transaction permettant à l'administration d'effectuer des contrôles »* (paragr. 9).

Par conséquent, il a considéré que l'absence de plafonnement du montant de l'amende et le caractère fixe de son taux pouvaient donner lieu à l'application d'une sanction manifestement disproportionnée au regard de la gravité du manquement constaté, comme de l'avantage qui a pu en être retiré (paragr. 10).

Constatant ainsi que, *« si elles poursuivent l'objectif de répression des manquements aux règles relatives à l'établissement des factures, les dispositions contestées méconnaissent le principe de proportionnalité des peines »*, le Conseil constitutionnel les a déclarées contraires à la Constitution (paragr. 11).

Au regard des *« conséquences manifestement excessives »* qui auraient découlé de l'abrogation immédiate de ces dispositions, le Conseil constitutionnel a reporté les effets de cette décision au 31 décembre 2021. Il a, par ailleurs, précisé que *« Les mesures prises avant cette date en application des dispositions déclarées contraires à la Constitution ne peuvent être contestées sur le fondement de cette inconstitutionnalité »* (paragr. 13).