



## Commentaire

### Décision n° 2021-942 QPC du 21 octobre 2021

*Société Décor habitat 77*

*(Pénalités pour facture de complaisance)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 21 juillet 2021 par le Conseil d'État (décision n° 453359 du 19 juillet 2021) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Décor habitat 77 portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit des deux premiers alinéas du paragraphe I de l'article 1737 du code général des impôts (CGI).

Dans sa décision n° 2021-942 QPC du 21 octobre 2021, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le deuxième alinéa du paragraphe I de l'article 1737 du 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.

#### **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* »<sup>1</sup>.

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.

---

<sup>1</sup> G. Cornu (dir.), *Vocabulaire juridique*, PUF, 8<sup>e</sup> éd. 2007.

Sur le plan contractuel, elle apporte la preuve juridique de la réalité de la transaction et engage les parties. En matière commerciale, les deux premiers alinéas du paragraphe I de l'article L. 441-9 du code de commerce prévoient 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* »<sup>2</sup>. Elle permet de s'assurer du comportement loyal des acteurs économiques et du respect des obligations légales et réglementaires qui s'imposent à eux. 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 taxe sur la valeur ajoutée (TVA)<sup>3</sup>. 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* »<sup>4</sup>.

La facture permet de déterminer, pour chaque transaction, le montant de la 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 comptabilité des personnes concernées et, *in fine*, de l'assiette des différentes impositions dues au titre de leurs activités.

---

<sup>2</sup> P. Arhel, *V<sup>ts</sup> Transparence tarifaire et pratiques restrictives, Répertoire de droit commercial*, Dalloz, 2019, n° 10.

<sup>3</sup> Selon l'article 289 du CGI, qui énonce les règles de facturation, « *Tout assujetti [à la TVA] 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* ».

<sup>4</sup> M. Cozian, F. Deboissy, M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 2018, 42<sup>e</sup> éd., n° 1611.

À cette obligation de délivrance s'ajoute 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* ». À cette fin, et conformément au paragraphe II du même article, la facture doit comporter un certain nombre de mentions relatives, notamment, à l'identification des parties, aux données concernant les biens livrés ou les services rendus et à celles relatives à la détermination de la TVA<sup>5</sup>. 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 fraude<sup>6</sup>.

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

### **a. – La sanction des manquements aux règles de facturation**

\* Les manquements aux règles de facturation peuvent donner lieu à plusieurs types de sanctions. 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<sup>7</sup>.

Sur le plan civil, l'absence de factures rend la preuve de la comptabilité difficile et expose la société à différents risques<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> Ces mentions obligatoires sont énumérées à l'article 242 *nonies* A de l'annexe 2 du CGI et varient selon la nature des opérations en cause.

<sup>6</sup> Article L. 102 B du livre des procédures fiscales. 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 en effet 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 douanes (articles L. 80 I et L. 80 J du même livre).

<sup>7</sup> Paragraphe II de l'article L. 441-9 du code de commerce. Ces montants sont doublés en cas de réitération du manquement dans les deux ans suivant une première sanction définitive.

<sup>8</sup> M. Cozian et al., *op. cit.*, n° 1624 : « *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...* ».

Sur le plan pénal, certaines infractions sanctionnent des comportements en lien avec des factures inexactes ou manquantes. Tel est le cas du délit de présentation de comptes annuels inexacts<sup>9</sup> ou du délit de fraude fiscale<sup>10</sup>. 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, la méconnaissance des règles de facturation permet de présumer l'existence de manœuvres frauduleuses pour l'application des majorations d'imposition pouvant être prononcées en cas d'inexactitudes ou d'omissions relevées dans une déclaration<sup>11</sup>.

De plus, les infractions aux règles de facturation commises à l'occasion d'opérations réalisées entre des professionnels entraînent l'application d'une amende fiscale prévue à l'article 1737 du CGI qui varie selon le type de manquement constaté.

## **b. - L'amende fiscale applicable en cas de recours à une facture de complaisance**

\* Le paragraphe I de cet article, qui ne s'applique qu'aux opérations réalisées dans le cadre d'une activité professionnelle<sup>12</sup>, envisage quatre situations distinctes donnant lieu à une amende fiscale proportionnelle au montant de l'opération sur laquelle porte le manquement :

- le 1 de ce paragraphe, visé par la QPC, porte sur les factures de complaisance, c'est-à-dire les factures qui mentionnent une opération qui a bien été réalisée, mais par une personne autre que son émetteur ou au profit d'une personne autre que son destinataire. Le fait de travestir ou de dissimuler l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients, certains éléments d'identification obligatoires<sup>13</sup>, ou d'accepter sciemment l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nom entraîne ainsi l'application d'une amende égale à 50 % du montant des sommes versées ou reçues ;

---

<sup>9</sup> Article L. 241-3 du code de commerce pour les sociétés à responsabilité limitée.

<sup>10</sup> Article 1741 du CGI.

<sup>11</sup> Article 1729 du même code. Cette majoration est de 40 % en cas de manquement délibéré et de 80 % en cas d'abus de droit ou de manœuvres frauduleuses.

<sup>12</sup> Article 1737, paragraphe I, alinéa 7, du CGI.

<sup>13</sup> Soit les « éléments d'identification mentionnés aux articles 289 et 289 B et aux textes pris pour l'application de ces articles ».

- le 2 de ce paragraphe traite des factures fictives : « *le fait de délivrer une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle* » entraîne l'application d'une amende égale à 50 % du montant de cette facture ;

- le 3 de ce paragraphe soumet, sous certaines conditions, à une amende égale à 50 % du montant de la transaction le défaut de facturation. Pour mémoire, le Conseil l'a déclaré contraire à la Constitution dans sa décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021<sup>14</sup>. Son abrogation a toutefois été reportée au 31 décembre 2021.

- le 4 de ce même paragraphe sanctionne d'une amende égale à 50 % du montant de la transaction le défaut de délivrance d'une note en violation des dispositions de l'article 290 *quinquies* du CGI<sup>15</sup>.

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 toutefois excéder le quart du montant qui y est ou aurait dû y être mentionné.

Par ailleurs, l'article 1737 a récemment été complété par l'article 1<sup>er</sup> de l'ordonnance n° 2021-1190 du 15 septembre 2021 relative à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la TVA et à la transmission des données de transaction. Sont désormais également sanctionnés d'une amende de 15 euros par facture, d'une part, le non-respect par l'assujetti de l'obligation d'émission d'une facture sous format électronique et, d'autre part, toute omission ou manquement d'un opérateur d'une plateforme de dématérialisation à son obligation de transmission à l'administration fiscale de certaines informations<sup>16</sup>.

\* L'amende fiscale applicable en cas de facture de complaisance peut être mise à la charge de la personne qui a délivré la facture comme à la charge du destinataire de cette facture, dès lors que l'administration « *établit que la personne concernée a soit travesti ou dissimulé l'identité, l'adresse ou les éléments d'identification de son client ou de son fournisseur, soit accepté l'utilisation, en toute connaissance de cause, d'une identité fictive ou d'un prête nom* »<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> Décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021, *Société KF3 Plus (Pénalités pour défaut de délivrance d'une facture)*.

<sup>15</sup> Cet article dispose que « *Toute prestation de services comprenant l'exécution de travaux immobiliers, assortie ou non de vente, fournie à des particuliers par un redevable de la taxe sur la valeur ajoutée, doit faire l'objet d'une note mentionnant le nom et l'adresse des parties, la nature et la date de l'opération effectuée, le montant de son prix et le montant de la taxe sur la valeur ajoutée. L'original de la note est remis au client au plus tard lors du paiement du solde du prix ; le double est conservé par le prestataire dans la limite du droit de reprise de l'administration* ».

<sup>16</sup> Article 289 bis du CGI.

<sup>17</sup> Le Conseil d'État a jugé, en ce sens, qu' « *En se bornant à constater que les éléments d'identification du fournisseur avaient été travestis de façon à laisser croire que les sommes dues étaient taxables à la taxe sur la valeur ajoutée, sans*

La charge de la preuve pèse, dans tous les cas, sur l'administration, qui doit démontrer soit le travestissement ou la dissimulation des éléments d'identification portés sur la facture litigieuse, imputables à son auteur, soit la connaissance, par celui qui l'a utilisée, de son caractère erroné.

En revanche, cette amende ne s'applique pas aux ventes au détail et aux prestations de service faites ou fournies aux particuliers.

## **B. – Origine de la QPC et question posée**

À l'issue d'une vérification de comptabilité, la société Décor habitat 77 s'était vue notifier, d'une part, des rappels de TVA assortis d'une majoration pour manquement délibéré et, d'autre part, une amende fiscale pour factures de complaisance.

Elle avait saisi le tribunal administratif de Melun d'une demande de décharge de ces rappels d'impôts, majorations et amendes et avait soulevé, à cette occasion, une QPC dirigée contre le 1 du paragraphe I de l'article 1737 du CGI, transmise au Conseil d'État par ordonnance du 3 juin 2021.

Dans sa décision précitée du 19 juillet 2021, celui-ci avait jugé que « *le moyen tiré de ce que [les] dispositions [des deux premiers alinéas du I de l'article 1737 du CGI] portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment au principe de proportionnalité des peines, soulève une question présentant un caractère sérieux* » et avait, en conséquence, renvoyé la QPC au Conseil constitutionnel.

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

### **A. – Les questions préalables**

#### **1. – La version des dispositions renvoyées**

Le Conseil d'État n'avait pas précisé, dans sa décision de renvoi, la version de l'article 1737 du CGI dans laquelle les deux premiers alinéas de son paragraphe I étaient renvoyés au Conseil constitutionnel. Il appartenait donc à ce dernier de

---

*rechercher si la société DMS, destinataire des factures litigieuses, avait sciemment accepté l'utilisation, en toute connaissance de cause, d'une identité fictive ou d'un prête-nom sur ces factures, la cour a commis une erreur de droit* » (CE, 19 décembre 2019, *Sté DMS*, n° 423263, paragraphe 3 ; voir également CE, 18 décembre 2014, n° 356234, *SARL RDC Productions*, *RJF* 2015, n° 226).

déterminer lui-même cette version. Conformément à sa jurisprudence habituelle, il a jugé que « *La question prioritaire de constitutionnalité doit être considérée comme portant sur les dispositions applicables au litige à l'occasion duquel elle a été posée* » (paragr. 1).

En l'espèce, cette détermination ne soulevait pas de difficulté : la version des dispositions renvoyées applicable au litige était celle résultant de l'ordonnance du 7 décembre 2005 précitée.

## **2. – Les griefs et la délimitation du champ de la QPC**

\* La société requérante soutenait en premier lieu que les dispositions renvoyées méconnaissaient le principe de proportionnalité des peines. Au soutien de ce grief, elle faisait d'abord valoir que l'amende réprimant les factures de complaisance était d'une particulière sévérité, compte tenu de son taux de 50 % et de sa possible application à la fois au fournisseur et à son client. En outre, l'assiette de l'amende n'avait, selon elle, qu'un lien indirect avec la gravité des manquements réprimés et était sans aucun lien avec l'éventuel préjudice financier subi par le Trésor public. Enfin, elle estimait que cette amende à taux fixe conduisait à infliger au contribuable une sanction dont le montant n'était pas plafonné, même en l'absence de comportement frauduleux et quel que soit l'avantage retiré, sans que l'administration ou le juge ne puissent la moduler.

Elle reprochait en second lieu à ces dispositions de réprimer les mêmes faits qualifiés de manière identique, aux fins de protéger les mêmes intérêts sociaux et au moyen de sanctions de même nature, que les dispositions de l'article 1729 du code général des impôts, combinées avec celles de l'article 1786 du même code, dès lors que des factures de complaisance pouvaient caractériser des manœuvres frauduleuses justifiant une majoration de 80 % des droits éludés. 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 deuxième alinéa du paragraphe I de l'article 1737 du CGI (paragr. 4).

## **B. – La jurisprudence constitutionnelle**

### **1. – La jurisprudence constitutionnelle relative au 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, administrative<sup>18</sup>, civile<sup>19</sup> ou disciplinaire<sup>20</sup>.

\* 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* »<sup>21</sup>.

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 spécifique sur les peines dont le *quantum* résulte de l'application d'un taux à une assiette, notamment en matière fiscale.

---

<sup>18</sup> 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.

<sup>19</sup> Décision n° 2010-85 QPC du 13 janvier 2011, *Établissements Darty et Fils (Déséquilibre significatif dans les relations commerciales)*, cons. 3.

<sup>20</sup> Décision n° 2014-385 QPC du 28 mars 2014, *M. Joël M. (Discipline des officiers publics ou ministériels - Interdiction temporaire d'exercer)*, cons. 5.

<sup>21</sup> Voir par exemple la décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017 précitée, paragr. 6.

Deux difficultés peuvent en effet rendre le contrôle du respect de l'exigence de proportionnalité de ces peines plus délicat et justifier un examen différent 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 proportionnalité<sup>22</sup>. En revanche, lorsque le législateur a fixé non pas 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, en pareille hypothèse, le Conseil constitutionnel apprécie le lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction, le caractère manifestement disproportionné de la sanction en prenant en considération la gravité du manquement constaté, notamment au regard de son caractère intentionnel ou non, et le taux appliqué.

\* S'agissant du lien entre la nature de la sanction et la gravité des faits réprimés, le Conseil constitutionnel s'assure que le législateur a retenu, pour l'application de l'amende proportionnelle, une assiette pertinente au regard de cette gravité.

– Dans sa décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, il a ainsi jugé conforme à la Constitution l'amende fiscale de 50 % des sommes non déclarées réprimant le fait

---

<sup>22</sup> 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)*.

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 nécessaires 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 déclarées<sup>23</sup>.

– 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 rectification<sup>24</sup>.

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

– 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, 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* »<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> 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.

<sup>25</sup> 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.

– 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 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* »<sup>26</sup>.

– 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 2016<sup>27</sup>), l’amende proportionnelle à taux unique pour défaut de déclaration de trust (décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017<sup>28</sup>), ainsi que 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 2017<sup>29</sup>), 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 amende proportionnelle. En revanche, un tel manquement peut être sanctionné, sans méconnaître manifestement le principe de proportionnalité, d’une amende forfaitaire<sup>30</sup>.

---

<sup>26</sup> 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.

<sup>27</sup> Décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, *M. Gilbert B. (Amende pour défaut de déclaration des comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l’étranger III)*.

<sup>28</sup> Précitée.

<sup>29</sup> 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)*.

<sup>30</sup> Décision n° 2016-618 QPC, précitée, paragr. 10.

– En revanche, dans sa décision n° 2017-636 QPC du 9 juin 2017, le Conseil était saisi de dispositions réprimant la méconnaissance d'une obligation déclarative pesant sur les entreprises pour l'imposition des plus-values. 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* », il a jugé : « *d'une part, [...] Il ressort des travaux préparatoires 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* »<sup>31</sup>.

\* Enfin, le Conseil constitutionnel est également attentif à ce que le taux de l'amende proportionnelle ne soit pas disproportionné au regard de la gravité des manquements pouvant entraîner son application. Il peut, à cet égard, s'assurer que le taux retenu constitue uniquement un plafond, ce qui signifie que l'amende prononcée pourra être inférieure à ce plafond.

\* Le Conseil constitutionnel a déjà eu l'occasion d'appliquer, à deux reprises, cette grille d'analyse à l'amende fiscale prévue à l'article 1737 du CGI.

---

<sup>31</sup> 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.

Ainsi, dans sa décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, après avoir censuré des dispositions introduisant une amende de 10 000 francs par facture manquante, au motif 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 l'inexactitude constatée, comme d'ailleurs avec l'avantage qui en a été retiré* », le Conseil a jugé, s'agissant de l'amende fiscale applicable en cas de facture fictive (aujourd'hui prévue au 2 du paragraphe 1 de l'article 1737 du CGI), qu'« *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* »<sup>32</sup>.

Plus récemment, dans sa décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021, le Conseil a considéré, à propos de l'amende applicable en cas de défaut de facturation (3 du paragraphe I de l'article 1737 du CGI), 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* »<sup>33</sup>. Il 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 « *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* »<sup>34</sup>. Examinant l'amende réduite de 5 % applicable en cas de comptabilisation régulière de la transaction, le Conseil a constaté que son montant n'était pas davantage plafonné et que son taux était également fixe « *quand bien même le fournisseur justifierait d'une comptabilisation régulière de la transaction permettant à l'administration d'effectuer des contrôles* »<sup>35</sup>. Il en a déduit 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* »<sup>36</sup>. Il a, en conséquence, déclaré ces dispositions contraires à la Constitution.

---

<sup>32</sup> Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, cons. 40.

<sup>33</sup> *Ibid.*, paragr. 7.

<sup>34</sup> *Ibid.*, paragr. 8.

<sup>35</sup> *Ibid.*, paragr. 9.

<sup>36</sup> *Ibid.*, paragr. 10.

## 2. – La jurisprudence constitutionnelle relative au principe *non bis in idem*

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* ». Sur le fondement des principes de nécessité et de proportionnalité des délits et des peines découlant de cet article, le Conseil constitutionnel a progressivement développé une jurisprudence qui soumet à plusieurs conditions le cumul de sanctions ayant le caractère d'une punition (sanctions pénales, administratives, disciplinaires, etc.), ainsi que le cumul de poursuites tendant à de telles sanctions<sup>37</sup>.

Cette jurisprudence recouvre trois aspects :

**a.** – En premier lieu, le Conseil constitutionnel a jugé, s'agissant du cumul des sanctions, « *que, si l'éventualité d'une double procédure peut ainsi conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* » et précisé « *qu'il appartiendra donc aux autorités administratives et judiciaires compétentes de veiller au respect de cette exigence* »<sup>38</sup>. Dans les décisions les plus récentes, cette exigence fait l'objet d'un simple rappel, qui n'est plus formalisé dans une réserve d'interprétation<sup>39</sup>.

**b.** – En deuxième lieu, le Conseil constitutionnel a progressivement forgé une jurisprudence interdisant le cumul de poursuites de nature similaire<sup>40</sup>.

---

<sup>37</sup> Lorsqu'au moins l'une des deux sanctions ne présente pas le caractère d'une punition, cette jurisprudence n'est pas applicable : voir, par exemple, la décision n° 2018-765 DC du 12 juin 2018, *Loi relative à la protection des données personnelles*, paragr. 36.

<sup>38</sup> Décision n° 89-260 DC du 28 juillet 1989, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier*, cons. 22.

<sup>39</sup> Voir par exemple les décisions n°s 2016-621 QPC du 30 mars 2017, *Société Clos Teddi et autre (Cumul des poursuites pénales et administratives en cas d'emploi illégal d'un travailleur étranger)*, paragr. 4, et 2019-783 QPC du 17 mai 2019, *M. Nicolas S. (Cumul de poursuites et de sanctions en cas de dépassement du plafond de dépenses par un candidat à l'élection présidentielle)*, paragr. 9.

<sup>40</sup> Décisions n° 2012-289 QPC du 17 janvier 2013, *M. Laurent D. (Discipline des médecins)*, cons. 3 ; décision n° 2014-423 QPC du 24 octobre 2014 précitée, cons. 35 ; n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, *M. John L. et autres (Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquements d'initié)*, cons. 19 ; n° 2015-513/514/526 QPC du 14 janvier 2016, *M. Alain D. et autres (Cumul des poursuites pénales pour délit d'initié avec des poursuites devant la commission des sanctions de l'AMF pour manquement d'initié II)* ; n° 2016-550 QPC du 1<sup>er</sup> juillet 2016, *M. Stéphane R. et autre (Procédure devant la cour de discipline budgétaire et financière)* ; n°s 2016-570 QPC et 2016-573 QPC du 29 septembre 2016, *M. Pierre M. et M. Lakhdar Y. (Cumul des poursuites pénales pour banqueroute avec la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire et cumul des mesures de faillite ou d'interdiction prononcées dans ces cadres)* ; n° 2016-572 QPC du 30 septembre 2016, *M. Gilles M. et autres (Cumul des poursuites pénales pour le délit de diffusion de fausses informations avec des poursuites devant la commission des sanctions de l'AMF pour manquement à la bonne information du public)*.

Dans son dernier état, cette jurisprudence se matérialise dans la formulation de principe suivante : « *Le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature différente en application de corps de règles distincts* »<sup>41</sup>. Conformément à la règle relative au cumul des sanctions déjà évoquée, cette formulation de principe est complétée par une phrase selon laquelle « *Si l'éventualité que deux procédures soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* »<sup>42</sup>.

Il en résulte que, pour que de « *mêmes faits* » puissent faire l'objet d'un cumul de poursuites sans méconnaître le principe de nécessité des peines, c'est-à-dire pour que ces poursuites soient jugées « *différentes* », il faut qu'au moins l'une des trois conditions suivantes soit remplie :

– 1<sup>er</sup> critère : Les sanctions ne tendent pas à réprimer de mêmes faits qualifiés de manière identique.

Par exemple, le Conseil a jugé que deux dispositions du code monétaire et financier « *définissent et qualifient de la même manière le manquement d'initié et le délit d'initié* »<sup>43</sup> et que deux autres dispositions du même code « *tendent [...] à réprimer les mêmes faits. Elles définissent et qualifient de la même manière le manquement et le délit de diffusion de fausses informations* »<sup>44</sup>.

Dans sa décision n° 2019-783 QPC du 17 mai 2019, il a constaté que la sanction prononcée par la Commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques (CNCCFP) et les sanctions pénales réprimant le dépassement du plafond des dépenses par un candidat à l'élection présidentielle « *tendent à réprimer de mêmes faits qualifiés de manière identique* »<sup>45</sup>.

En revanche, dans sa décision n° 2020-838/839 du 7 mai 2020, le Conseil constitutionnel était saisi de la question du cumul des poursuites pour gestion de fait

---

<sup>41</sup> Cf., par exemple, décision n° 2016-621 QPC du 30 mars 2017, *Société Clos Teddi et autre (Cumul des poursuites pénales et administratives en cas d'emploi illégal d'un travailleur étranger)*, paragr. 4.

<sup>42</sup> *Ibid.*

<sup>43</sup> Décision n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015 précitée, cons. 24.

<sup>44</sup> Décision n° 2016-572 QPC du 29 septembre 2016 précitée, paragr. 9.

<sup>45</sup> Décision n° 2019-783 QPC du 17 mai 2019 M. Nicolas S. (Cumul de poursuites et de sanctions en cas de dépassement du plafond de dépenses par un candidat à l'élection présidentielle), paragr. 11

avec celles pour les infractions d'abus de confiance, de concussion, de corruption passive, de détournement de fonds publics et d'abus de biens sociaux. Les requérants faisaient valoir que ces poursuites pénales tendaient à réprimer les mêmes faits que ceux sanctionnés par l'amende pour gestion de fait. Le Conseil a rappelé que « *la seule circonstance que plusieurs incriminations soient susceptibles de réprimer un même comportement ne peut caractériser une identité de faits au sens des exigences résultant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 que si ces derniers sont qualifiés de manière identique* »<sup>46</sup>.

Ainsi, comme le relève le commentaire de cette décision, « *la condition tenant à la qualification juridique des faits n'exige pas que les textes définissant les infractions soient strictement identiques* », mais « *elle exclut en revanche que des infractions dont les champs d'application sont très différents et ne se recoupent qu'accessoirement puissent être regardées comme portant sur des faits identiques* ».

Cette jurisprudence ne signifie pas que les champs d'application des sanctions comparées doivent nécessairement se recouvrir entièrement pour que le Conseil juge qu'elles répriment les mêmes faits, qualifiés de manière identique.

Ainsi, dans la décision n° 2021-892 QPC du 26 mars 2021, le Conseil a constaté que l'article L. 450-8 du code de commerce ne permettait de sanctionner que les entraves intentionnelles aux mesures d'investigation ou d'instruction conduites par les agents de l'Autorité de la concurrence, tandis que les dispositions contestées de l'article L. 464-2 du même code permettaient d'infliger une sanction à une entreprise ayant entraver le déroulement d'une telle mesure, que cette entrave soit intentionnelle ou qu'elle résulte d'une négligence. Le champ d'application de la sanction prévue à l'article L. 464-2 du code de commerce était donc plus large que celui de la sanction prévue à l'article L. 450-8 du même code. Pour autant, le Conseil n'a pas jugé cette circonstance déterminante, considérant qu' « *en ce qu'elles permettent de sanctionner des entraves au contrôle de l'Autorité de la concurrence, commises par des entreprises de manière intentionnelle, les dispositions de l'article L. 450-8 du code de commerce et les dispositions contestées tendent à réprimer de mêmes faits qualifiés de manière identique* »<sup>47</sup>.

– 2<sup>ème</sup> critère : Ces deux répressions ne protègent pas les mêmes intérêts sociaux.

---

<sup>46</sup> Décision n° 2020-838/839 QPC du 7 mai 2020, *M. Jean-Guy C. et autre (Cumul de poursuites et de sanctions en cas de gestion de fait)*, paragr. 9.

<sup>47</sup> Décision n° 2021-892 QPC du 26 mars 2021, précitée, paragr. 21.

C'est dans la décision n° 2019-783 QPC du 17 mai 2019 précitée, relative au cumul de poursuites en cas de dépassement du plafond de dépenses par un candidat à l'élection présidentielle, que le Conseil constitutionnel a utilisé pour la première fois de manière explicite le critère relatif aux intérêts sociaux protégés pour établir la différence entre deux dispositifs de poursuite.

Il a jugé en ce sens que « *la sanction financière prononcée par la Commission nationale des comptes de campagne et des financements politiques intervient à l'issue de l'examen par cette commission, sous le contrôle du Conseil constitutionnel, des comptes de campagne de chacun des candidats à l'élection du Président de la République. En conférant à cette sanction un caractère systématique et en prévoyant que son montant est égal au dépassement du plafond des dépenses électorales, le législateur a entendu assurer le bon déroulement de l'élection du Président de la République et, en particulier, l'égalité entre les candidats au cours de la campagne électorale. En revanche, en instaurant une répression pénale des mêmes faits, qui exige un élément intentionnel et permet de tenir compte des circonstances de l'infraction et d'adapter la sévérité de la peine à la gravité de ces faits, le législateur a entendu sanctionner les éventuels manquements à la probité des candidats et des élus* »<sup>48</sup>. Après avoir également établi la différence de nature des sanctions (troisième critère), il a conclu que « *les deux répressions prévues par les dispositions contestées relèvent de corps de règles qui protègent des intérêts sociaux distincts aux fins de sanctions de nature différente* »<sup>49</sup>.

– 3<sup>ème</sup> critère : Ces deux répressions peuvent aboutir au prononcé de sanctions de nature différente.

Le Conseil constitutionnel a par exemple jugé que les dispositions du code monétaire et financier relatives aux poursuites pour délit d'initié et pour manquement d'initié méconnaissent le principe de nécessité des délits et des peines, au motif, notamment, que les sanctions punissant ce délit et ce manquement ne pouvaient « *être regardées comme de nature différente* » et étaient susceptibles de se cumuler<sup>50</sup>. Ainsi, la peine de deux ans d'emprisonnement et de 1 500 000 euros d'amende réprimant le délit d'initié n'a pas été considérée comme une sanction d'une nature différente des pénalités financières infligées par l'Autorité des marchés financiers (AMF), qui pouvaient atteindre dix millions d'euros, voire le décuple du montant des profits éventuellement réalisés.

---

<sup>48</sup> Décision n° 2019-783 QPC précitée, paragr. 12.

<sup>49</sup> *Ibidem*, paragr. 14.

<sup>50</sup> Décision n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, *M. John L. et autres (Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié)*, cons. 19 à 28.

Le Conseil a statué dans le même sens à propos du délit et du manquement de diffusion de fausses informations, le premier étant notamment puni d'une peine de deux ans d'emprisonnement et d'une amende de 1 500 000 euros, tandis que le second encourait une sanction pécuniaire de 100 millions d'euros, pouvant être portée au décuple du montant des profits éventuellement réalisés<sup>51</sup>.

De la même façon, le Conseil a considéré que, lorsqu'elle s'applique à des entreprises, l'amende de 1 500 000 euros pouvant être prononcée en cas de délit d'entrave au contrôle de l'Autorité de la concurrence n'était pas d'une nature différente « *de celle de l'amende prévue par [le second alinéa du paragraphe V de l'article L. 464-2 du code de commerce], dont le montant ne peut excéder 1 % du montant du chiffre d'affaires mondial de l'entreprise* »<sup>52</sup>.

À l'inverse, saisi d'une QPC portant sur la constitutionnalité de l'article L. 621-15 du code monétaire et financier dans une rédaction antérieure à celle examinée dans sa décision, précitée, du 18 mars 2015, le Conseil constitutionnel a estimé que, dans la mesure où l'infraction du code pénal relative au délit d'initié prévoyait, pour les personnes physiques, une « *peine d'emprisonnement* » (en l'occurrence de deux ans) et une amende identique à celle susceptible d'être prononcée par l'AMF et, pour les personnes morales, une peine de dissolution et une amende cinq fois supérieure à celle encourue devant l'AMF, les faits réprimés par ce délit et les poursuites en manquement devant cette autorité faisaient « *l'objet de sanctions de nature différente* ». Il en a déduit que le cumul de poursuites n'était pas contraire au principe de nécessité des délits et des peines<sup>53</sup>.

Il a de même jugé, s'agissant des poursuites pénales pour banqueroute et des poursuites civiles pour faillite personnelle, que « *les sanctions de faillite personnelle ou d'interdiction de gérer pouvant être prononcées par le juge civil ou commercial [pour les manquements en cause] sont identiques à celles encourues devant la juridiction pénale pour les mêmes manquements constitutifs du délit de banqueroute.*

---

<sup>51</sup> Décision n° 2016-572 QPC du 30 septembre 2016 précitée, cons. 11 et 12.

<sup>52</sup> Décision n° 2021-892 QPC du 26 mars 2021 précitée, paragr. 23. Le commentaire de cette décision précise que « *Le fait que le quantum maximum d'une des sanctions soit exprimé en proportion du chiffre d'affaires, alors que celui de l'autre sanction est exprimé forfaitairement ne constitue donc pas nécessairement, pour le Conseil constitutionnel, un élément de différenciation des sanctions. En effet, dans de nombreuses situations, le montant de la sanction effectivement prononcée sur le fondement de l'une ou l'autre des sanctions, en tenant compte de leurs maxima respectifs, peut être proche. Ainsi, le maximum de 1 500 000 euros correspond, en l'exprimant sous la forme d'1 % du chiffre d'affaires, à un chiffre d'affaires mondial de 150 millions d'euros* ».

<sup>53</sup> Décision n° 2015-513/514/526 QPC du 14 janvier 2016, *M. Alain D. et autres (Cumul des poursuites pénales pour délit d'initié avec des poursuites devant la commission des sanctions de l'AMF pour manquement d'initié II)*, cons. 11 à 13.

*En revanche, le juge pénal peut condamner l'auteur de ce délit à une peine d'emprisonnement [de cinq ans] et à une peine d'amende, ainsi qu'à plusieurs autres peines complémentaires d'interdictions »<sup>54</sup>. Il a donc considéré que les sanctions étaient de nature différente.*

**c. – En dernier lieu, le Conseil constitutionnel a développé une jurisprudence propre aux cumuls de poursuites lorsque celles-ci sont de nature complémentaire.**

Dans ses décisions n<sup>os</sup> 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, à propos du cumul des pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et des sanctions pénales pour fraude fiscale associées prévues, respectivement, par les articles 1729 et 1741 du code général des impôts, il a ainsi jugé que « *le recouvrement de la nécessaire contribution publique et l'objectif de lutte contre la fraude fiscale justifient l'engagement de procédures complémentaires dans les cas de fraudes les plus graves* »<sup>55</sup>. Il en a déduit que l'application combinée de ces dispositions ne méconnaissait pas le principe de nécessité des délits et des peines, sous une réserve : « *Le principe de nécessité des délits et des peines ne saurait interdire au législateur de fixer des règles distinctes permettant l'engagement de procédures conduisant à l'application de plusieurs sanctions afin d'assurer une répression effective des infractions. Ce principe impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* »<sup>56</sup>.

Plus récemment, dans sa décision n<sup>o</sup> 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, il a estimé, pour des motifs analogues, que l'application combinée de l'article 1728 du CGI, instituant des pénalités fiscales pour omission déclarative, et l'article 1741 du même code ne méconnaissait pas le principe de nécessité des délits et des peines, sous la même réserve que précédemment énoncée<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> Décisions n<sup>os</sup> 2016-570 QPC et 2016-573 QPC du 29 septembre 2016 précitées, respectivement paragr. 7 et 12.

<sup>55</sup> Décision n<sup>o</sup> 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre (Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale)*, paragr. 20 et 22 ; Décision n<sup>o</sup> 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C. (Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale)*, paragr. 20.

<sup>56</sup> *Ibid.*, paragr. 21.

<sup>57</sup> Décision n<sup>o</sup> 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, *M. Thomas T. et autre (Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale)*.

Cette jurisprudence, jusqu'à présent réservée à la matière fiscale, repose sur l'idée selon laquelle, même si les poursuites sont exercées par des autorités différentes et peuvent conduire à des sanctions de nature distincte, le législateur a entendu articuler ces deux modes de poursuites autour de la même finalité répressive. C'est en réalité la même poursuite qui se déploie selon un ou deux degrés, en fonction de la gravité des faits reprochés, ce dont rend compte, dans chacune de ces affaires, la réserve d'interprétation formulée par le Conseil afin de réserver les poursuites pénales « *aux cas les plus graves* » des manquements réprimés.

### **C. – L'application à l'espèce**

\* Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel s'est, dans un premier temps, prononcé sur le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines.

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.

Il a ainsi relevé que ces dispositions sanctionnent d'une amende fiscale égale à 50 % du montant des sommes versées ou reçues le fait, pour l'émetteur ou le destinataire d'une facture, de travestir ou 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 (paragr. 6).

Pour apprécier la proportionnalité entre cette infraction et la peine encourue, le Conseil constitutionnel s'est d'abord attaché à identifier la finalité poursuivie par le législateur. Comme dans sa décision n° 2021-908 QPC précitée, relative à l'amende fiscale infligée pour défaut de délivrance d'une facture, il a 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).

Conformément à la grille d'analyse présentée ci-dessus, le Conseil s'est ensuite interrogé, d'une part, sur l'existence d'un lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction et, d'autre part, sur l'absence de disproportion manifeste entre la gravité des manquements sanctionnés et le taux de l'amende instituée.

Sur le premier point, il a jugé qu'« *en fixant l'amende encourue en proportion du montant des sommes versées ou reçues au titre d'une facture irrégulière, le législateur a instauré une sanction dont l'assiette est en lien avec la nature de l'infraction* » (paragr. 8).

Sur le second, il a considéré que « *le taux de 50 % retenu n'est pas manifestement disproportionné au regard de la gravité des manquements que le législateur a entendu réprimer, dès lors que ceux-ci portent sur une opération réalisée par des professionnels dans le cadre de leur activité et ont nécessairement un caractère intentionnel* » (paragr. 9). Ce caractère intentionnel des manquements, qui se déduisait des termes mêmes des dispositions contestées, l'a conduit à opérer une distinction entre l'amende fiscale sanctionnant le recours à une facture de complaisance, objet de la décision commentée, et celle applicable en cas de défaut de facturation, que le Conseil avait précédemment jugée manifestement disproportionnée au regard de la gravité du manquement constaté.

Le grief tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines a donc été écarté (paragr. 10).

\* Le Conseil constitutionnel devait, dans un second temps, déterminer si les dispositions contestées étaient susceptibles de conduire à un cumul de poursuites contraire au principe de nécessité des délits et des peines.

À cette fin, il a d'abord énoncé que « *Le c de l'article 1729 du code général des impôts prévoit que les inexactitudes ou omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraînent, en cas de manœuvres frauduleuses, l'application d'une majoration de 80 % des droits éludés. L'article 1786 du même code dispose que, pour l'application des sanctions prévues en cas de manœuvres frauduleuses, tout achat pour lequel il n'est pas présenté de facture régulière est réputé avoir été effectué en fraude des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées* » (paragr. 12).

Dans le prolongement de sa décision n° 2020-838/839 QPC du 7 mai 2020 précitée, il a ensuite précisé que « *la seule circonstance que plusieurs incriminations soient susceptibles de réprimer un même comportement ne peut caractériser une identité de faits au sens des exigences résultant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 que si ces derniers sont qualifiés de manière identique* » (paragr. 13).

Il a alors constaté que « *la majoration prévue à l'article 1729 du code général des impôts sanctionne des manœuvres frauduleuses ayant conduit à éluder l'impôt dû par le contribuable* », alors que « *Les dispositions contestées visent, quant à elles, à réprimer le seul recours à des factures de complaisance, indépendamment du fait que des droits aient ou non été éludés* » (même paragr.).

Il a en outre souligné que « *si le recours à des factures de complaisance est susceptible de caractériser des manœuvres frauduleuses au sens de l'article 1729 du code général des impôts, la caractérisation de telles manœuvres ne procède pas nécessairement de cette seule circonstance et peut résulter d'autres éléments de fait* » (paragr. 14).

Il en a conclu que les infractions prévues par les dispositions contestées et le c de l'article 1729 du CGI « *ne tendent donc pas à réprimer de mêmes faits, qualifiés de manière identique* » (paragr. 15).

Dès lors, conformément à sa jurisprudence bien établie selon laquelle il suffit qu'un seul des trois critères fasse apparaître la différence entre les poursuites pour que celles-ci soient jugées différentes, le Conseil a écarté le grief tiré de la méconnaissance du principe de nécessité des délits et des peines (même paragr.).

Enfin, il a jugé que les dispositions contestées ne méconnaissaient aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit et les a déclarées conformes à la Constitution (paragr. 16).