



## Commentaire

### Décision n° 2023-1054 QPC du 16 juin 2023

*Société Angelini Filliat*

*(Pénalités pour facture inexacte ou incomplète)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 17 avril 2023 par le Conseil d'État (décision n° 470761 du 14 avril 2023) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Angelini Filliat, portant sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du paragraphe II 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° 2023-1054 QPC du 16 juin 2023, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution.

#### **I. – Les dispositions contestées**

##### **A. – Objet des dispositions contestées**

##### **1. – Les règles relatives à la facturation**

\* 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>.

Elle 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. La facture 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, les deux premiers alinéas du paragraphe I de l'article L. 441-9 du code de commerce prévoient ainsi que « *Tout*

---

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

*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 s'assurer du respect de cette obligation de facturation.

Une telle obligation s'explique par l'importance de ce document au regard des règles relatives à la transparence de la relation commerciale. La facture est en effet 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). 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* »<sup>3</sup>.

Le 1 du paragraphe I de l'article 289 du CGI dispose ainsi que « *Tout assujetti 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* » pour un certain nombre d'opérations de livraison de biens ou de prestation de services<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

---

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

<sup>3</sup> M. Cozian, F. Deboissy, M. Chadefaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 2022, 46<sup>e</sup> éd., n° 1767.

<sup>4</sup> S'agissant des prestations de services comprenant l'exécution de travaux immobiliers fournies à des particuliers par un redevable de la TVA, le prestataire est tenu, en vertu de l'article 290 *quinquies* du CGI, d'établir non pas une facture mais une « note » (cf. *infra*).

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

\* Cette obligation de délivrance s'accompagne d'une obligation d'exactitude, de précision et de sincérité de la facture émise.

À cette fin, le paragraphe II de l'article 289 du CGI prévoit que toute facture doit comporter les éléments d'identification des parties, les données concernant les biens livrés ou les services rendus et celles relatives à la détermination de la TVA. Ces mentions obligatoires sont précisées au paragraphe I de l'article 242 *nonies* A de l'annexe 2 du CGI et varient selon la nature des opérations en cause.

La facture doit ainsi notamment comporter :

- le nom complet et l'adresse de l'assujetti et de son client ainsi que le numéro d'identification à la TVA de l'assujetti ;
- sa date d'émission et un numéro unique basé sur une séquence chronologique et continue ;
- pour chacun des biens livrés ou services rendus, la quantité, la dénomination précise, le prix unitaire hors taxe et le taux de TVA légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération de taxe, ainsi que tous 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 ;
- le montant de la taxe à payer et, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement, ainsi que, en cas d'exonération, la référence à la disposition la prévoyant.

Le paragraphe II du même article prévoit que les factures dont le montant est inférieur ou égal à 150 euros ainsi que les documents ou messages modifiant la facture initiale et assimilés à une facture<sup>5</sup> peuvent ne pas comporter le numéro individuel d'identification attribué à l'assujetti et, le cas échéant, la référence à la disposition en vertu de laquelle l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération<sup>6</sup>. Ils doivent en revanche comporter les autres mentions prévues.

---

<sup>5</sup> Aux termes du 5 du paragraphe I de l'article 289 du CGI, « *Tout document ou message qui modifie la facture initiale, émise en application de cet article, et qui fait référence à la facture initiale de façon spécifique et non équivoque est assimilé à une facture. Il doit comporter l'ensemble des mentions prévues au II* ».

<sup>6</sup> Cette dispense ne s'applique cependant pas à toutes les opérations. En sont exclues les livraisons de biens visées aux articles 258 A et 258 B du CGI, les livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 *ter* et du II de l'article 298 *sexies* du même code et les livraisons de biens et prestations de services visées au 1° du II de l'article

Par ailleurs, conformément à l'article 290 *quinquies* du CGI, les prestations de services comprenant l'exécution de travaux immobiliers, assortie ou non de vente, fournies à des particuliers par un redevable de la TVA, sont soumises à un régime spécifique. Elles doivent faire l'objet d'une note qui doit mentionner 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 TVA.

L'ensemble de ces mentions permet 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.

Le paragraphe V de l'article 289 du CGI prévoit en outre 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* ». L'article L. 102 B du livre des procédures fiscales (LPF) prévoit à ce titre que les contribuables sont tenus de 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>7</sup>.

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

Les manquements aux règles de facturation peuvent donner lieu à des amendes administratives<sup>8</sup> ainsi qu'à des sanctions pénales<sup>9</sup>. Par ailleurs, sur le plan civil,

---

289-0 pour lesquelles, toutefois, la facture peut ne pas comporter les mentions visées au 9° du paragraphe I de l'article 242 *nonies* A, le prix unitaire hors taxe, le taux de la taxe applicable et son montant.

<sup>7</sup> En application de l'article L. 80 F du LPF, 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>8</sup> Conformément au paragraphe II de l'article L. 441-9 du code de commerce, tout manquement aux règles de facturation prévues au paragraphe I de ce même article est passible d'une amende dont le montant ne peut excéder 75 000 euros pour une personne physique et 375 000 euros pour une personne morale. Ces montants sont doublés en cas de réitération du manquement dans les deux ans suivant une première sanction définitive.

<sup>9</sup> Certaines infractions pénales sanctionnent ainsi des comportements en lien avec des factures inexacts ou manquantes. Tel est le cas du délit de présentation de comptes annuels inexacts, prévu à l'article L. 241-3 du code de commerce pour les sociétés à responsabilité limitée, ou du délit de fraude fiscale, prévu à l'article 1741 du CGI. 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).

l'absence de factures rend la preuve de la comptabilité difficile et expose le professionnel concerné à différents risques<sup>10</sup>.

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 manquements aux règles de facturation entraînent l'application d'une amende fiscale prévue à l'article 1737 du CGI, qui varie selon la nature du manquement constaté.

#### **a. – Les amendes fiscales applicables en cas de fausse facture ou de défaut de facturation**

\* Le paragraphe I de l'article 1737 du CGI, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance du 7 décembre 2005 précitée, envisage quatre situations distinctes donnant lieu à une amende proportionnelle au montant de l'opération sur laquelle porte le manquement :

– le 1 de ce paragraphe 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, ou d'accepter sciemment l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nom entraîne l'application d'une amende égale à 50 % du montant des sommes versées ou reçues ;

– le 2 de ce paragraphe est relatif aux factures fictives. Le fait de délivrer une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle est sanctionné par une amende égale à 50 % du montant de cette facture ;

– le 3 de ce paragraphe réprime le défaut de facturation. Le fait de ne pas délivrer une facture et de ne pas comptabiliser la transaction entraîne l'application d'une amende égale à 50 % du montant de la transaction. Le taux de l'amende est toutefois réduit à 5 % du montant de la transaction lorsqu'il est établi, dans les trente jours de

---

<sup>10</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... ».

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

la mise en demeure adressée par l'administration fiscale, que la transaction a été comptabilisée<sup>12</sup>.

– le fait de ne pas délivrer une note en violation des dispositions de l'article 290 *quinquies* du CGI<sup>13</sup>.

\* L'article 1737 du CGI a été modifié à plusieurs reprises, depuis 2005, afin notamment de sanctionner le non-respect des règles relatives à la facturation électronique et à la transmission des données de transaction<sup>14</sup>.

Désormais, en vertu de son paragraphe III, le non-respect par l'assujetti de l'obligation d'émission d'une facture sous une forme électronique donne lieu à l'application d'une amende de 15 euros par facture, sans que le total des amendes appliquées au titre d'une même année civile puisse être supérieur à 15 000 euros.

Son paragraphe IV prévoit quant à lui que toute omission ou manquement d'un opérateur d'une plateforme de dématérialisation à son obligation de transmission à l'administration fiscale des données relatives aux mentions figurant sur les factures qu'ils émettent<sup>15</sup> est réprimé par une amende de 15 euros par facture, sans que le total des amendes appliquées au titre d'une même année civile puisse être supérieur à 45 000 euros.

Selon le paragraphe V, les amendes prévues aux paragraphes III et IV ne sont pas applicables en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes lorsque l'infraction a été réparée spontanément ou dans les trente jours suivant une première demande de l'administration<sup>16</sup>.

## **b. – L'amende fiscale applicable en cas de facture inexacte ou incomplète (les**

---

<sup>12</sup> Ainsi qu'il sera ci-après exposé (cf. *infra*, II.B.), cette disposition ayant été déclarée contraire à la Constitution par une décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021, *Société KF3 Plus (Pénalités pour défaut de délivrance d'une facture)*, la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 l'a modifiée afin de prévoir un plafond annuel et un taux réduit dans tous les cas où la transaction a été comptabilisée.

<sup>13</sup> Ce manquement a été intégré au 3 du paragraphe I de l'article 1737 du CGI par la loi du 30 décembre 2021 précitée.

<sup>14</sup> Initialement, ces dispositions avaient été introduites par 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. Toutefois, cette ordonnance étant devenue caduque – à la suite de la censure par le Conseil constitutionnel, en tant que « cavalier budgétaire », de l'article 93 de la loi de finances pour 2022 qui prévoyait sa ratification (décision n° 2021-833 DC du 28 décembre 2021, *Loi de finances pour 2022*, paragr. 47 et 56) – l'ensemble de ces dispositions ont été reprises à l'identique à l'article 26 de la loi n° 2022-1157 du 16 août 2022 de finances rectificative pour 2022.

<sup>15</sup> Cette obligation de transmission est prévue au paragraphe II de l'article 289 *bis* du CGI.

<sup>16</sup> Cette mesure de tempérament s'applique également en cas de défaut de facturation, lorsque la transaction a été comptabilisée.

### *dispositions objet de la décision commentée)*

\* Le paragraphe II de l'article 1737 du CGI prévoit l'application d'une amende de 15 euros pour toute omission ou inexactitude constatée dans les factures ou documents en tenant lieu dont l'établissement est exigé par les articles 289 et 290 *quinquies* du CGI<sup>17</sup>.

Est ainsi sanctionnée chaque omission ou inexactitude portant sur l'une des mentions prévues à l'article 242 *nonies* A de l'annexe 2 du CGI, telles que, par exemple, la date de la facture ou son numéro, le nom du vendeur ou du prestataire et celui du client, ou encore la quantité, la dénomination précise, le prix unitaire hors taxe et le taux de TVA légalement applicable pour chacun des biens livrés ou des services rendus<sup>18</sup>.

Toutefois, un plafonnement de cette pénalité est prévu. En effet, ce même paragraphe II précise que « *le montant total des amendes dues au titre de chaque facture ou document ne peut excéder le quart du montant qui y est ou aurait dû y être mentionné* ». Autrement dit, lorsqu'une même facture comporte plusieurs omissions ou inexactitudes, le montant total des amendes dues à ce titre est plafonné à 25 % du montant total de la facture.

\* Dans une décision du 21 mai 2014<sup>19</sup>, le Conseil d'État a eu l'occasion de se prononcer sur la portée de ces dispositions.

Dans cette affaire, l'administration fiscale avait appliqué à une société l'amende prévue au paragraphe II de l'article 1737 du CGI pour avoir fait apparaître sur ses factures une mention inexacte sur son régime d'imposition à la TVA. En effet, cette société avait indiqué une TVA acquittée d'après les débits alors qu'elle n'avait pas opté pour ce régime particulier d'imposition. La société requérante soutenait que cette amende ne lui était pas applicable dès lors que la mention en cause n'avait pas à figurer obligatoirement sur ses factures.

La question était donc de savoir si une telle sanction s'applique lorsque l'inexactitude porte sur une mention facultative.

---

<sup>17</sup> Avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 7 décembre 2005 précitée, ces dispositions figuraient à l'article 1740 *ter* A du CGI.

<sup>18</sup> BOI-CF-INF-10-40-40, n° 110.

<sup>19</sup> CE, 21 mai 2014, n° 364610, *Société Garage Boileau Lagache*.

Le Conseil d'État a jugé « *qu'il résulte de ces dispositions que les inexactitudes sanctionnées sont celles qui affectent toutes les factures ou documents en tenant lieu mentionnés [aux articles 289 et 290 quinquies du CGI], que les inexactitudes portent sur des mentions obligatoires ou facultatives* »<sup>20</sup>.

\* La loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 a étendu aux omissions et inexactitudes la mesure de tempérance prévue par le paragraphe V de l'article 1737 du CGI, précité. Ainsi, l'amende n'est pas applicable en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes lorsque l'infraction a été réparée spontanément ou dans les trente jours suivant une première demande de l'administration.

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

L'administration fiscale lui ayant infligé une amende pour manquement aux règles de facturation, la société Angelini Filliat avait saisi le tribunal administratif d'une demande de décharge de cette amende.

À l'occasion de l'appel interjeté contre le jugement ayant rejeté cette demande, elle avait soulevé une QPC portant sur les dispositions du paragraphe II de l'article 1737 du CGI.

Par une ordonnance du 15 décembre 2022, la cour administrative d'appel l'avait transmise au Conseil d'État.

Dans sa décision précitée du 14 avril 2023, celui-ci avait jugé que « *Le moyen tiré de ce [que ces dispositions] portent atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, notamment au principe de proportionnalité des peines résultant de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, soulève une question présentant un caractère sérieux* ». Il avait donc renvoyé la QPC au Conseil constitutionnel.

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

La société requérante soutenait que les dispositions renvoyées méconnaissaient le principe de proportionnalité des peines. À l'appui de ce grief, elle faisait valoir que

---

<sup>20</sup> Le Conseil d'État en a déduit qu'en l'espèce, la cour administrative d'appel n'avait pas commis d'erreur de droit en jugeant « *qu'en faisant apparaître sur l'ensemble des factures qu'elle avait émises au cours des trois années vérifiées la mention du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée d'après les débits, alors qu'elle n'avait pas opté pour ce régime d'imposition, la société avait commis des inexactitudes, au sens des dispositions précitées, alors même que l'exercice de cette option et, par suite, sa mention n'ont pas de caractère obligatoire* ».



l'amende forfaitaire de 15 euros réprimant toute omission ou inexactitude constatée dans une facture peut, en l'absence de plafond annuel et dans le cas où une même omission ou inexactitude affecte un grand nombre de factures, s'appliquer de manière cumulative, alors même que le manquement ne serait pas intentionnel et qu'il n'en résulterait aucun préjudice financier pour le Trésor public. En outre, selon elle, pour les factures d'un montant individuel inférieur à 60 euros, le plafonnement de l'amende au quart de leur montant conduisait à l'application d'une sanction d'une particulière sévérité et dont l'assiette n'avait aucun lien avec la nature de l'infraction.

### **A. – La jurisprudence constitutionnelle relative au principe de proportionnalité des peines**

Le Conseil constitutionnel juge que les exigences de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 (principes 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. Depuis sa décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, le Conseil assimile en particulier les sanctions fiscales aux sanctions administratives et leur applique le régime constitutionnel applicable à toute sanction ayant le caractère d'une punition<sup>21</sup>. Le principe de proportionnalité des peines s'applique donc aux pénalités fiscales<sup>22</sup>.

La formulation de principe applicable en la matière 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". Les principes énoncés par cet article s'appliquent non seulement aux peines prononcées par les juridictions répressives mais aussi à toute sanction ayant le caractère d'une punition. 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>23</sup>.

---

<sup>21</sup> Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33 et 34.

<sup>22</sup> Voir, par exemple, la décision n° 87-237 DC du 30 décembre 1987, *Loi de finances pour 1988*, cons. 14 et s.

<sup>23</sup> Voir, par exemple, en dernier lieu, la décision n° 2022-1009 QPC du 22 septembre 2022, *Société Igdal (Amende pour défaut de déclaration de la TVA exigible au titre d'une opération auto-liquidée)*, paragr. 4.

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 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.

En matière de pénalités fiscales, le Conseil constitutionnel opère toutefois une distinction selon que le législateur a fixé un quantum chiffré ou que ce quantum résulte de l'application d'un taux à une assiette.

### **1. – La jurisprudence relative aux amendes fiscales dont le quantum est chiffré**

Le contrôle de l'absence de disproportion manifeste entre la sanction et la gravité des faits 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.

Le Conseil constitutionnel s'est, à ce titre, plus particulièrement prononcé sur la conformité à la Constitution d'amendes forfaitaires applicables autant de fois que l'irrégularité est constatée et ainsi susceptibles de se cumuler<sup>24</sup>.

- Ainsi, dans sa décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, le Conseil constitutionnel était saisi des dispositions de l'article 85 de la loi de finances pour 1998 créant un nouvel article 1740 *ter* A au sein du CGI, qui instituait notamment une amende de 100 francs pour toute inexactitude ou omission constatée dans une facture, sans prévoir aucun plafonnement. Le Conseil avait alors jugé que ces dispositions pourraient, « *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* » et les avait donc déclarées contraires à la Constitution<sup>25</sup>.

- Dans sa décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999 précitée, le Conseil

---

<sup>24</sup> Si, sur le fondement du principe de nécessité et de proportionnalité des délits et des peines, le Conseil a développé une jurisprudence abondante autour de la règle *non bis in idem* afin de soumettre à plusieurs conditions le cumul de sanctions ayant le caractère d'une punition ainsi que le cumul de poursuites tendant à de telles sanctions en présence de mêmes faits qualifiés de manière identique, il n'a pas reconnu d'exigence constitutionnelle concernant le cumul de sanctions lorsque chacune d'entre elles punit un manquement distinct. Il a ainsi récemment rappelé qu'« *aucune exigence constitutionnelle n'impose que des sanctions administratives prononcées pour des manquements distincts soient soumises à une règle de non-cumul* » (décision n° 2021-984 QPC du 25 mars 2022, *Société Eurelec trading [Cumul de sanctions administratives]*, paragr. 8 ; voir également, dans le même sens, décision n° 82-143 DC du 30 juillet 1982, *Loi sur les prix et les revenus, notamment ses articles 1, 3 et 4*, cons. 13).

<sup>25</sup> Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, cons. 39.

constitutionnel était saisi des dispositions de l'article 106 de la loi de finances pour 2000 insérant à nouveau au sein du CGI un article 1740 *ter* A afin de réprimer les facturations inexactes ou incomplètes, mais prévoyant cette fois un plafond.

Après avoir relevé que ces dispositions avaient « *pour objet de renforcer la sanction des omissions ou inexactitudes dans les facturations, pour l'établissement de la taxe sur la valeur ajoutée* », il a jugé « *qu'en fixant à 100 francs par erreur ou omission le montant forfaitaire de l'amende et en la plafonnant au quart du montant de chaque facture, le législateur n'a pas prévu une sanction manifestement disproportionnée à la gravité des manquements constatés* »<sup>26</sup>.

- Dans sa décision n° 2015-481 QPC du 17 septembre 2015, le Conseil était saisi de dispositions instituant une amende forfaitaire afin de sanctionner la méconnaissance des obligations déclaratives relatives aux comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger. Il a jugé « *qu'en punissant d'une amende forfaitaire d'un montant de 1 500 euros le défaut de déclaration annuelle de tout compte bancaire ouvert, utilisé ou clos à l'étranger, montant porté à 10 000 euros lorsque le compte est ouvert dans un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires, le législateur a, s'agissant du manquement à une obligation déclarative poursuivant l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, instauré des sanctions dont la nature est liée à celle de l'infraction et qui, même par le cumul d'amendes qu'elles permettent, ne sont pas manifestement disproportionnées à la gravité des faits qu'il entend réprimer* »<sup>27</sup>.

- Suivant la même logique, dans sa décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, le Conseil a jugé conforme au principe de proportionnalité l'amende forfaitaire non plafonnée applicable en cas de manquement aux obligations déclaratives incombant aux administrateurs de trusts. Il a considéré qu'« *en punissant d'une amende forfaitaire, fixée, selon la version des dispositions contestées, à 10 000 ou 20 000 euros, chaque manquement au respect des obligations déclaratives incombant aux administrateurs de trusts, le législateur a, s'agissant d'informations substantielles et du manquement à une obligation déclarative poursuivant l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction. L'amende forfaitaire, même en cas de cumul, n'est pas manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'a entendu réprimer le législateur, compte*

---

<sup>26</sup> Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999 précitée, cons. 57 et 59.

<sup>27</sup> 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. 6.

*tenu des difficultés propres à l'identification de la détention d'avoirs, en France ou à l'étranger, par le truchement d'un trust »<sup>28</sup>.*

## **2. – La jurisprudence relative aux amendes fiscales dont le quantum résulte de l'application d'un taux à une assiette**

\* Depuis 2012, le Conseil constitutionnel a développé une jurisprudence spécifique sur les pénalités fiscales dont le quantum résulte de l'application d'un taux à une assiette.

Deux difficultés peuvent en effet rendre le contrôle du respect de l'exigence de proportionnalité de ces peines plus délicat et justifier un examen plus poussé de la part du Conseil :

– 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 fixe une amende plafonnée, 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>29</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, la gravité du manquement réprimé et le taux appliqué<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> Décision n° 2016-618 QPC précitée, paragr. 10.

<sup>29</sup> Voir, par exemple, la 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)*, paragr. 17.

<sup>30</sup> Le Conseil constitutionnel a eu l'occasion d'affirmer récemment la constance, depuis 2012, de cette grille d'analyse jurisprudentielle (décision n° 2022-1001 QPC du 1<sup>er</sup> juillet 2022, *Société Lorraine services [Amende fiscale contre les tiers déclarants II]*, paragr. 5 à 7).

\* S'agissant du lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction, le Conseil s'assure que le législateur a retenu, pour l'application de l'amende proportionnelle, une assiette pertinente au regard des faits réprimés<sup>31</sup>.

C'est notamment ce qui l'a conduit, dans sa décision n° 2012-267 QPC du 20 juillet 2012, à juger 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. 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>32</sup>.

Le Conseil a par ailleurs 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>33</sup>.

\* Le Conseil constitutionnel tient également compte de la gravité des manquements réprimés et, à ce titre, il peut prendre en considération leur caractère intentionnel ou non, en particulier dans le cas où le manquement reproché au contribuable a pour effet de conférer un avantage à un tiers.

- Par exemple, dans sa décision n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018, le Conseil 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

---

<sup>31</sup> Voir, par exemple, la décision n° 2022-988 QPC du 8 avril 2022, *M. Roland B. (Cumul de poursuites et de sanctions en cas d'opposition à un contrôle fiscal)*, paragr. 15.

<sup>32</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>33</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 – cf. cons. 43) ; décision n° 2016-743 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances rectificative pour 2016*, cons. 11.

tiers. Le Conseil a censuré ces dispositions après avoir jugé 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>34</sup>.

Le commentaire de la décision précise que c'est « *Compte tenu de la sévérité de la sanction, de son caractère fixe et du caractère indirect du lien entre le manquement réprimé (délivrance irrégulière de documents) et l'assiette de l'amende (l'avantage fiscal obtenu par un tiers), [que le Conseil] a jugé qu'en ne réservant pas le cas des personnes de bonne foi, l'amende ainsi instituée revêt un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de ce manquement* ».

- S'agissant plus particulièrement d'amendes sanctionnant la méconnaissance d'une simple obligation déclarative auprès de l'administration fiscale, le Conseil a jugé contraires au principe de proportionnalité des peines les amendes proportionnelles à taux unique prévues en cas de défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts à l'étranger<sup>35</sup>, de défaut de déclaration de trust<sup>36</sup> ou encore de défaut de déclaration de contrats de capitalisation souscrits à l'étranger<sup>37</sup>.

Tout en reconnaissant que de telles obligations déclaratives visaient 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 a fondé sa censure sur le fait que, d'une part, l'amende encourue était fixée en proportion de la valeur des biens ou droits inscrits dans ces comptes, trusts ou contrats et, d'autre part, qu'elle était susceptible d'être prononcée même dans l'hypothèse où les revenus ou biens en cause n'avaient pas été soustraits frauduleusement à l'impôt. La moindre gravité du manquement, dans un tel cas, ne pouvait justifier une amende proportionnelle<sup>38</sup>.

---

<sup>34</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>35</sup> Décision n° 2016-554 QPC du 22 juillet 2016, *M. Gilbert B. (Amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts, utilisés ou clos à l'étranger II)*.

<sup>36</sup> Décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017 précitée.

<sup>37</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>38</sup> En revanche, le Conseil a admis, dans la décision n° 2016-618 QPC précitée, que soit puni d'une amende forfaitaire fixée, selon les cas, à 10 000 ou 20 000 euros, chaque manquement au respect des obligations déclaratives incombant aux administrateurs de trusts, dès lors que « *le législateur a, s'agissant d'informations substantielles et du manquement à une obligation déclarative poursuivant l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, instauré une sanction dont la nature est liée à celle de l'infraction. L'amende forfaitaire, même en cas de cumul, n'est pas manifestement*

En revanche, dans sa décision n° 2017-636 QPC du 9 juin 2017, le Conseil constitutionnel a jugé conformes à la Constitution les dispositions réprimant la méconnaissance de l'obligation déclarative pesant sur les entreprises pour l'imposition des plus-values en relevant que cette obligation déclarative servait à l'établissement de l'impôt et participait ainsi au suivi par l'administration fiscale des décalages d'imposition dans le temps.

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* »<sup>39</sup>.

Comme le souligne le commentaire de cette décision, le Conseil constitutionnel a entendu distinguer les simples obligations déclaratives, qui ne servent pas directement à l'établissement de l'impôt, des obligations déclaratives qui permettent son établissement. Le commentaire précise ainsi : « *À la différence de certaines décisions antérieures (notamment celles portant sur les déclarations de comptes bancaires à l'étranger ou de biens placés dans un trust), il ne s'agissait pas en l'espèce d'un simple manquement à une obligation déclarative, sans lien direct avec l'établissement de l'impôt* »<sup>40</sup>.

---

*disproportionnée à la gravité des faits qu'a entendu réprimer le législateur, compte tenu des difficultés propres à l'identification de la détention d'avoirs, en France ou à l'étranger, par le truchement d'un trust* » (paragr. 10).

<sup>39</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. 6 et 8.

<sup>40</sup> Cette distinction entre les simples obligations déclaratives et les obligations déclaratives nécessaires à l'établissement de l'impôt est à nouveau mise en exergue dans le commentaire de la décision n° 2017-667 QPC du 27

\* Enfin, le Conseil constitutionnel est attentif à ce que le taux de l'amende ne soit pas disproportionné au regard de la gravité des manquements pouvant entraîner son application.

Ainsi, dans sa décision n° 2022-1009 QPC du 22 septembre 2022 précitée, le Conseil était saisi de dispositions sanctionnant le manquement à l'obligation de déclarer la TVA exigible au titre d'une opération relevant du régime de l'auto-liquidation d'une amende fiscale égale à 5 % de la somme que le redevable est en droit de déduire. Après avoir relevé qu'en instituant cette amende, le législateur a poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, il a jugé que, « *d'une part, en fixant l'amende encourue en proportion de la somme que le redevable est en droit de déduire au titre de l'opération non déclarée, le législateur a instauré une sanction dont l'assiette est en lien avec la nature de l'infraction* » et que, « *D'autre part, le taux de 5 % retenu n'est pas manifestement disproportionné au regard de la gravité du manquement que le législateur a entendu réprimer* »<sup>41</sup>.

\*

Le Conseil constitutionnel a eu l'occasion d'appliquer la grille d'analyse ainsi rappelée aux amendes fiscales proportionnelles sanctionnant la méconnaissance des règles de facturation.

- Dans sa décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997 précitée, le Conseil avait déjà jugé, s'agissant de l'amende fiscale applicable en cas de facture fictive (désormais prévue au 2 du paragraphe I 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>42</sup>.

- Plus récemment, dans sa décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021 précitée, le Conseil était saisi des dispositions du 3 du paragraphe I de l'article 1737 du CGI qui, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance du 7 décembre 2005, réprimait le défaut

---

octobre 2017 précitée censurant l'amende proportionnelle pour défaut de déclaration des contrats de capitalisation souscrits à l'étranger, qui précise : « *contrairement à ce qui avait été relevé par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2017-636 QPC, Edenred, d'une part, l'obligation déclarative ne servait pas directement à établir l'impôt dû et d'autre part, elle n'était pas la contrepartie d'un régime fiscal favorable* ».

<sup>41</sup> Décision n° 2022-1009 QPC du 22 septembre 2022, précitée, paragr. 7 et 8.

<sup>42</sup> Décision n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, précitée, cons. 40.



de délivrance d'une facture d'une amende égale à 50 % du montant de la transaction, réduite à 5 % dans le cas où le fournisseur apportait la preuve que l'opération avait été régulièrement comptabilisée dans les trente jours de la mise en demeure adressée par l'administration fiscale.

Le Conseil a d'abord relevé 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* ».

Il a cependant constaté, en premier lieu, que l'amende encourue n'était pas plafonnée et que son taux de 50 % était fixe. Il a également souligné 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* ». En second lieu, il a relevé, concernant l'amende réduite de 5 % applicable en cas de comptabilisation régulière de la transaction, 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* ».

Il en a déduit que les dispositions contestées pouvaient donner lieu à « *une sanction manifestement disproportionnée au regard de la gravité du manquement constaté, comme de l'avantage qui a pu en être retiré* ». Il les a donc déclarées contraires à la Constitution<sup>43</sup>.

- Enfin, dans sa décision n° 2021-942 QPC du 21 octobre 2021, le Conseil constitutionnel a jugé conformes à la Constitution les dispositions du 1 du paragraphe I de l'article 1737 du CGI instituant une amende fiscale égale à 50 % du montant des sommes versées ou reçues en cas de délivrance d'une facture de complaisance. Il a en effet estimé que, d'une part, « *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*

---

<sup>43</sup> Décision n° 2021-908 QPC du 26 mai 2021, précitée, paragr. 7 à 10. Ainsi qu'il a été dit plus haut, à la suite de cette censure, la loi de finances pour 2022 a réécrit le 3 du paragraphe I de l'article 1737 du CGI qui prévoit désormais que le fait de ne pas délivrer une facture ou la note prévue à l'article 290 *quinquies* du CGI et de ne pas comptabiliser la transaction entraîne l'application d'une amende égale à 50 % du montant de la transaction, sans pouvoir excéder 375 000 euros par exercice, et que l'amende est réduite à 5 % et ne peut excéder 37 500 euros par exercice lorsque la transaction a été comptabilisée.

*nature de l'infraction* » et que, d'autre part, « *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* »<sup>44</sup>.

## **B. – L'application à l'espèce**

\*Après avoir réaffirmé la nature et l'étendue de son contrôle en matière de proportionnalité des sanctions ayant le caractère d'une punition (paragr. 3), le Conseil constitutionnel a décrit l'objet des dispositions contestées.

À cet égard, il a tout d'abord rappelé les obligations qui pèsent sur les personnes assujetties à la TVA en matière de facturation. Il a ainsi relevé que, « *Selon l'article 289 du code général des impôts, tout assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée est tenu de s'assurer qu'une facture est émise pour les opérations qu'il énumère. Cette facture doit comporter certaines mentions portant sur les éléments d'identification des parties, les données concernant les biens livrés ou les services rendus, et celles relatives à la détermination de la taxe. Pour les prestations de services comprenant l'exécution de travaux immobiliers fournie à des particuliers, l'article 290 quinquies du même code prévoit qu'elles font l'objet d'une note qui mentionne le nom et l'adresse des parties, la nature et la date de l'opération effectuée ainsi que le montant de son prix et celui de la taxe* » (paragr. 4).

Le Conseil a ensuite constaté que les dispositions contestées sanctionnent d'une amende fiscale chaque omission ou inexactitude constatée dans une facture ou un document en tenant lieu dont l'établissement est exigé par les articles 289 et 290 quinquies du même code (paragr. 5).

\* Pour s'assurer de l'absence de disproportion manifeste entre cette infraction et la peine encourue, le Conseil constitutionnel s'est, en premier lieu, attaché à caractériser, par l'identification de la finalité poursuivie par le législateur, la gravité des manquements réprimés.

Dans la droite ligne de ses décisions n<sup>os</sup> 2021-908 QPC et 2021-942 QPC précitées, relatives aux amendes fiscales infligées en cas de défaut de facturation ou de délivrance d'une facture de complaisance, le Conseil a relevé que, « *en sanctionnant d'une amende fiscale les manquements aux règles de facturation, le législateur a*

---

<sup>44</sup> Décision n<sup>o</sup> 2021-942 QPC du 21 octobre 2021, *Société Décor habitat 77 (Pénalités pour facture de complaisance)*, paragr. 8 et 9.

*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 services et, d'autre part, au recouvrement des prélèvements auxquels ils sont assujettis* ». Il a considéré que, ce faisant, le législateur avait poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale (paragr. 6).

En second lieu, le Conseil constitutionnel a examiné la proportionnalité de l'amende prévue par les dispositions contestées en distinguant selon que le montant de la facture inexacte ou incomplète est supérieur ou égal à 60 euros ou inférieur à ce montant. Dans cette dernière hypothèse, en effet, la pénalité fiscale revêt toujours la nature d'une amende proportionnelle, compte tenu du plafonnement de cette amende au quart du montant de la facture. Il lui revenait ainsi de faire application, dans le premier cas, de la grille d'analyse qu'il a développée pour les amendes fiscales dont le quantum est chiffré et, dans le second, de celle qu'il a développée en matière d'amendes fiscales dont le montant procède de l'application d'un taux fixe à une assiette.

Ainsi, d'une part, le Conseil a constaté que *« les dispositions contestées punissent d'une amende forfaitaire d'un montant de 15 euros chaque omission ou inexactitude constatée dans une facture et prévoient, en cas de pluralité d'omissions ou inexactitudes affectant la même facture, un plafonnement du montant total des amendes égal à 25 % du montant qui y est ou aurait dû y être mentionné* ». Après avoir estimé que l'assiette du plafond est en lien avec la nature de l'infraction, il a jugé que *« Le législateur a, ce faisant, instauré une sanction qui n'est pas manifestement disproportionnée au regard de la gravité des manquements qu'il a entendu réprimer* » (paragr. 7).

D'autre part, le Conseil a, comme l'y invitait la société requérante, pris en compte le cas dans lequel la facture inexacte ou incomplète est d'un montant inférieur à 60 euros. Il a relevé que si, dans cette hypothèse, *« l'amende encourue est nécessairement égale à 25 % du montant de cette facture, l'assiette de la sanction est en lien avec la nature de l'infraction et le taux retenu n'est pas manifestement disproportionné au regard de la gravité du manquement réprimé* » (paragr. 8).

Le Conseil constitutionnel en a déduit que, *« même en cas de cumul d'amendes sanctionnant des manquements affectant plusieurs factures, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe de proportionnalité des peines* » (paragr. 9). Le grief tiré de la méconnaissance de ce principe a donc été écarté (paragr. 10).

Les dispositions contestées ne méconnaissant aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel les a déclarées conformes à la Constitution (paragr. 11).