

Pénalités et sanctions

311 Vers une nouvelle orientation du contrôle de proportionnalité des sanctions fiscales

Solution. – Dans sa décision *KF3 Plus* du 26 mai 2021, le Conseil constitutionnel a déclaré inconstitutionnelles les dispositions du quatrième alinéa de l'article 1737 du CGI – codifiées au 3° du I de ce texte – réprimant la vente sans facture à raison de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines garanti par l'article 8 de la Déclaration de 1789. Le Conseil a estimé que « les dispositions contestées peuvent 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 » (pt 10). Il a toutefois reporté l'effet abrogatif de sa déclaration d'inconstitutionnalité au 31 décembre 2021 et précisé que « les mesures prises avant cette date en application des dispositions déclarées contraires à la Constitution ne peuvent être contestées sur le fondement de cette inconstitutionnalité » (pt 13).

Impact. – Procédant à un réaménagement des paramètres mis en œuvre pour le contrôle de proportionnalité des sanctions fiscales – importance de la sanction au regard des avantages qui ont pu être retirés du manquement, exigence d'un pouvoir d'individualisation de la sanction afin de la proportionner à la gravité de l'infraction réellement commise – la décision *KF3 Plus* marque une nouvelle orientation de la jurisprudence constitutionnelle.

Cons. const., 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC, *KF3 Plus*, note M. Pelletier
 Décision antérieure : CE, 9^e et 10^e ch., 24 févr. 2021, n° 443476

1. Les premier et quatrième alinéas du paragraphe I de l'article 1737 du CGI, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance du 7 décembre 2005 mentionnée ci-dessus, prévoient : « *Entraîne l'application d'une amende égale à 50 % du montant : [...] 3. De la transaction, le fait de ne pas délivrer une facture. Le client est solidairement tenu au paiement de cette amende. Toutefois, lorsque le fournisseur apporte, dans les trente jours de la mise en demeure adressée par l'administration fiscale, la preuve que l'opération a été régulièrement comptabilisée, il encourt une amende réduite à 5 % du montant de la transaction* ».

2. La société requérante soutient que ces dispositions méconnaîtraient le principe de proportionnalité des peines. Au soutien de ce grief, elle fait valoir que celles-ci prévoient une amende fiscale égale à 50 % du montant de la transaction qui n'a pas fait l'objet d'une facture, ou à 5 % lorsque la transaction a toutefois été régulièrement comptabilisée, encourent même dans l'hypothèse où les sommes afférentes à la transaction n'ont pas été soustraites frauduleusement à la taxe sur la valeur ajoutée. En outre, ces taux ne pouvant être modulés en fonction des faits reprochés au fournisseur, le montant de l'amende pourrait être manifestement disproportionné au regard du montant de taxe dû. Elle souligne également que, dans le cas de l'application du taux de 5 %, l'absence de facture ne fait pas obstacle au contrôle par l'administration fiscale de l'assiette imposable à la taxe sur la valeur ajoutée.

3. La société requérante reproche aussi à cette amende de sanctionner les mêmes faits que ceux réprimés par les articles 1729 et 1786 du CGI. Il en résulterait selon elle une méconnaissance du principe *non bis in idem*.

4. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 1737 du CGI.

Sur le fond :

5. 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.

6. Les dispositions contestées sanctionnent d'une amende fiscale de 50 % du montant de la transaction le fait pour un fournisseur redevable de la taxe sur la valeur ajoutée de ne pas délivrer une facture. Si celui-ci apporte, dans les trente jours de la mise en demeure adressée par l'administration fiscale, la preuve que l'opération a toutefois été régulièrement comptabilisée, l'amende encourue est réduite à 5 % du montant de la transaction.

7. 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.

8. En premier lieu, d'une part, en l'absence de délivrance d'une facture, le législateur a prévu l'application d'une amende dont le montant n'est pas plafonné et dont le taux, qui s'élève à 50 % du montant de la transaction, est fixe. D'autre part, cette amende reste due, 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.

9. En second lieu, le législateur a prévu l'application d'une amende réduite dont le montant n'est pas non plus plafonné et dont le taux de 5 % est fixe, quand bien même le fournisseur justifierait d'une comptabilisation régulière de la transaction permettant à l'administration d'effectuer des contrôles.

10. Par conséquent, les dispositions contestées peuvent 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.

11. Il résulte de ce qui précède que, si elles poursuivent l'objectif de répression des manquements aux règles relatives à l'établissement des factures, les dispositions contestées méconnaissent le principe de proportionnalité des peines. Par conséquent, et sans qu'il soit nécessaire d'examiner les autres griefs, elles doivent être déclarées contraires à la Constitution.

Sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité :

12. Selon le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « *Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les*

conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en cause ». En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration. Ces mêmes dispositions réservent également au Conseil constitutionnel le pouvoir de s'opposer à l'engagement de la responsabilité de l'État du fait des dispositions déclarées inconstitutionnelles ou d'en déterminer les conditions ou limites particulières.

13. En l'espèce, l'abrogation immédiate des dispositions contestées entraînerait des conséquences manifestement excessives. Par suite, il y a lieu de reporter au 31 décembre 2021 la date de l'abrogation des dispositions contestées. Les mesures prises avant cette date en application des dispositions déclarées contraires à la Constitution ne peuvent être contestées sur le fondement de cette inconstitutionnalité.

NOTE

1 – La volonté législative de punir les fournisseurs pratiquant la vente sans facture au moyen d'une amende spécifique remonte à 1997. Entre autres mesures sanctionnant les infractions aux règles de facturation, l'article 85 de la loi de finances pour 1998 avait institué une amende forfaitaire de 10 000 F réprimant la vente sans facture. Ce dispositif avait toutefois été censuré par le Conseil constitutionnel qui, dans sa décision du 30 décembre 1997¹, avait – déjà – estimé que ce mécanisme « 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 » alors que, dans la même décision, il avait déclaré conforme à la Constitution l'amende proportionnelle de 50 % du montant de la transaction applicable aux factures fictives. Deux ans plus tard, lors de l'adoption de la loi de finances pour 2000, la commission des finances de l'Assemblée nationale, retenant l'amendement présenté par le député Jean-Pierre Brard, a choisi d'étendre aux ventes sans facture l'amende proportionnelle applicable aux factures fictives que le Conseil constitutionnel avait validées dans sa décision du 30 décembre 1997. Figurant initialement à l'article 1740 ter du CGI, le dispositif a été codifié, en 2005, à l'article 1737 du CGI qui regroupe les différentes amendes sanctionnant les manquements aux règles de facturation. Depuis cette date, l'article 1737 réprime, à partir d'un premier alinéa commun, trois comportements distincts entre professionnels² : les factures de complaisance (CGI, art. 1737, I, 1^o), les factures fictives (CGI, art. 1737, I, 2^o) et les ventes sans facture (CGI, 1737, I, 3^o). Concernant la répression de la non-délivrance de factures, le législateur a prévu dès l'origine un mécanisme à double étage caractérisant, pour reprendre la terminologie consacrée, une échelle de sanctions à deux barreaux : une amende égale – par principe – à 50 % du montant de la transaction ramenée – par exception – à 5 % du montant de la transaction « lorsque le fournisseur apporte, dans les trente jours de la mise en de-

meure adressée par l'administration fiscale, la preuve que l'opération a été régulièrement comptabilisée ».

Les faits à l'origine de la décision commentée étaient relativement simples. À la suite d'une vérification de comptabilité et d'une reconstitution de recettes opérée par le Service, la société KF 3 Plus s'était vu infliger une amende égale à 50 % du montant des transactions ainsi omises. Après avoir vainement contesté l'application de cette amende devant les juridictions du fond, elle a introduit, à l'occasion d'un pourvoi en cassation, une QPC dirigée contre les dispositions de l'article 1737 du CGI fondée sur la méconnaissance des droits et libertés garantis par les articles 8 et 13 de la Déclaration de 1789.

Les orientations récentes de la jurisprudence constitutionnelle semblaient toutefois peu propices à un renvoi et encore moins à une censure. D'une part, les griefs tirés de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration sont inopérants en matière répressive³. D'autre part, le durcissement de la jurisprudence intéressant l'application de l'article 8 de la Déclaration est désormais bien affirmé. Suivant la présentation faite par Bastien Lignereux⁴ en matière de sanctions fiscales, le Conseil constitutionnel mobilise différentes exigences qui caractérisent autant de branches de sa jurisprudence selon que les sanctions tendent à réprimer le fait d'avoir éludé l'impôt, la méconnaissance d'obligations documentaires nécessaires à l'établissement de l'impôt, la méconnaissance d'obligations documentaires servant à faciliter le contrôle fiscal et enfin les manquements commis par des tiers.

Au regard de cette grille de lecture, l'amende prévue à l'article 1737, I, 3^o du CGI se rattache à la catégorie des sanctions réprimant des obligations nécessaires à l'établissement de l'impôt dont le cadre d'analyse est défini par les décisions *Edenred*⁵ du 9 juin 2017 et *CSF*⁶ du 5 octobre 2018⁷. Il n'est pas contestable que la facture – plus encore que l'état de suivi des plus-values en report ou la réponse aux demandes de renseignements et de documents pour l'établissement de la C3S qui étaient respectivement au cœur des affaires *Edenred* et *SNF* – revêt une importance décisive pour l'établissement et le suivi de la base taxable de la plupart des impôts, au premier rang desquels figure la TVA. La sévérité – revendiquée⁸ – dont fait preuve le Conseil constitutionnel à l'égard des sanctions réprimant des manquements aux éléments nécessaires à l'établissement de l'impôt – qui ont été distinguées des sanctions punissant les manquements à des obligations « périphériques » liées à l'exercice du contrôle fiscal depuis la décision *Edenred* de 2017 – offrait peu d'espoir de voir les dispositions réprimant la vente sans facture être déclarées inconstitutionnelles.

Mettant essentiellement en avant le caractère sérieux du grief tiré de l'atteinte au principe de nécessité des peines, la décision de renvoi du Conseil d'État du 24 février 2021⁹ laissait difficilement entrevoir

1. *Cons. const.*, 30 déc. 1997, n° 97-395 DC : *AJDA* 1998, p. 118, *chron. J.-E. Schoettl* ; *RFD const.* 1998, p. 160, *chron. L. Philip*.

2. L'article 1737, I, 4^o du CGI sanctionne enfin les professionnels ne remettant pas aux particuliers la note exigée par l'article 290 quinquies du CGI pour toute prestation de services comprenant l'exécution de travaux immobiliers, assortie ou non de vente. Cette amende constitue une déclinaison de celle réprimant la vente sans facture dotée d'un champ d'application sensiblement plus étroit.

3. V. pour une illustration récente, *Cons. const.*, 27 nov. 2020, n° 2020-867 QPC, *Matthias E*, pt 8 : « Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques est inopérant à l'encontre de dispositions instituant une sanction ayant le caractère d'une punition au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789 ».

4. *B. Lignereux*, *Précis de droit constitutionnel fiscal* : LexisNexis, coll. *Précis fiscal*, 2020, p. 617 et s.

5. *Cons. const.*, 9 juin 2017, n° 2017-636 QPC, *Sté Edenred France* : *Dr. fisc.* 2017, n° 24, act. 355 ; *RJF* 2017, n° 973.

6. *Cons. const.*, 5 oct. 2018, n° 2018-736 QPC, *Sté CSF* : *JurisData* n° 2018-016723 ; *JCP E* 2018, act. 820.

7. *B. Lignereux*, *Précis de droit constitutionnel fiscal* : LexisNexis, coll. *Précis fiscal*, 2020, p. 623 à 625.

8. V. commentaire de *Cons. const.*, 5 oct. 2018, n° 2018-736 QPC, p. 13.

9. *CE*, 9^e et 10^e ch., 24 févr. 2021, n° 443476 et 443476, *Sté KF3 Plus* : *Dr. fisc.* 2021, n° 14, *comm.* 211, *concl. C. Guibé*. On observera que le grief tiré de l'atteinte au principe de nécessité des peines mis en avant dans la décision de

la perspective d'une censure des premier et quatrième alinéas de l'article 1737 du CGI. Bien que concluant au renvoi de la QPC, Céline Guibé avait présenté, au terme d'un examen des récentes décisions intéressant le droit fiscal répressif, une analyse qui permettait – voire suggérait – de préserver la constitutionnalité du dispositif litigieux au prix d'une simple réserve d'interprétation exigeant d'établir préalablement « l'intention délibérée de l'intéressé d'égarer l'administration ou d'éluider l'impôt dont il est personnellement redevable ». En d'autres termes, le renvoi invitait davantage le Conseil constitutionnel à confirmer l'orientation de sa jurisprudence en validant pour l'essentiel les dispositions de l'article 1737 du CGI, quitte à formuler des directives pour en limiter l'application aux seuls manquements intentionnels, qu'à lui proposer de les déclarer inconstitutionnelles.

En dépit de cette orientation *a priori* peu favorable de la jurisprudence constitutionnelle, la société requérante a présenté, devant le Conseil constitutionnel, un argumentaire fondé, d'une part, sur la méconnaissance du principe d'individualisation des peines (pt 2) et, d'autre part, sur l'atteinte au principe de nécessité des peines, sous l'angle de la violation du principe *non bis in idem* (pt 3). Visant les deux aspects du régime réprimant la vente sans facture – l'amende de 50 % et l'amende de 5 % – seule la première branche de cette argumentation a été retenue par le Conseil constitutionnel pour invalider l'ensemble de ce dispositif répressif (pt 11). Le Conseil constitutionnel a ainsi rejeté l'analyse du Premier ministre qui soutenait, au regard des griefs invoqués devant le juge du filtre et du litige à l'origine de l'affaire, que la QPC portait sur les mots « *de la transaction, le fait de ne pas délivrer une facture* » figurant au début du quatrième alinéa de l'article 1737 afin d'écarter du débat – et ainsi préserver – l'amende de 5 %. Il n'a pas davantage suivi l'analyse de la requérante qui, prenant appui sur les termes de la décision du Conseil d'État renvoyant les premier et quatrième alinéas de l'article, aurait élargi la portée de la QPC aux amendes pour factures de complaisance et pour factures fictives qui n'étaient pas en litige.

Après avoir rappelé son considérant de principe sur l'article 8 de la Déclaration (pt 5) et la teneur des dispositions contestées (pt 6), le Conseil constitutionnel a – sans surprise – identifié l'objectif de lutte contre la fraude fiscale poursuivi par le législateur au travers de ces dispositions (pt 6). Il a ensuite relevé les principales caractéristiques de l'amende de 50 % : « En premier lieu, d'une part, en l'absence de délivrance d'une facture, le législateur a prévu l'application d'une amende dont le montant n'est pas plafonné et dont le taux, qui s'élève à 50 % du montant de la transaction, est fixe. D'autre part, cette amende reste due, 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 » (pt 8). Se prononçant ensuite sur l'amende de 5 %, il observe : « en second lieu, le législateur a prévu l'application d'une amende réduite dont le montant n'est pas non plus plafonné et dont le taux de 5 % est fixe, quand bien même le fournisseur justifierait d'une comptabilisation régulière de la transaction permettant à l'administration d'effectuer des contrôles » (pt 9). Le Conseil en déduit que, « par conséquent, les dispositions contestées peuvent 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 » (pt 10) de sorte qu'il « résulte de ce qui précède que, si elles poursuivent l'objectif de répression des manquements aux règles relatives à l'établissement des factures, les dispositions contestées méconnaissent le principe de proportionnalité des peines. Par conséquent, et sans qu'il soit nécessaire d'examiner les autres griefs, elles doivent être déclarées contraires à la Constitution » (pt 11).

renvoi ne fait l'objet d'aucun développement dans les conclusions de Céline Guibé.

S'agissant des effets de sa déclaration d'inconstitutionnalité, le Conseil a prononcé une abrogation différée des dispositions contestées. Il a estimé qu'« en l'espèce, l'abrogation immédiate des dispositions contestées entraînerait des conséquences manifestement excessives. Par suite, il y a lieu de reporter au 31 décembre 2021 la date de l'abrogation des dispositions contestées. Les mesures prises avant cette date en application des dispositions déclarées contraires à la Constitution ne peuvent être contestées sur le fondement de cette inconstitutionnalité » (pt 13).

L'étonnement, voire la surprise suscitée par la déclaration d'inconstitutionnalité des dispositions de l'article 1737, I, 3^o du CGI sont immédiatement tempérés par la volonté d'inscrire cette solution dans le sillage de la décision de 1997 ayant censuré l'amende forfaitaire sanctionnant la vente sans facture et dont elle reprend, quasiment au mot près, le considérant essentiel. Sous cet angle, la décision *KF3 Plus* marque une forme de « retour aux sources » que renforce le caractère lapidaire de sa rédaction. Cette vision est confortée par la lecture du commentaire officiel publié sur le site du Conseil qui s'efforce d'établir une lignée et une cohérence avec les décisions récentes intéressant la matière fiscale en retraçant l'évolution de la jurisprudence. Relativement descriptif, le commentaire ne suggère aucune forme de rupture par rapport à ces précédents. Les développements consacrés à « l'application à l'espèce »¹⁰ de la jurisprudence sur le principe de proportionnalité des peines se bornent à une simple paraphrase de la décision sans apporter le moindre éclairage sur les choix opérés par le Conseil. La solution *KF3 Plus* serait ainsi dans la continuité de la jurisprudence antérieure et d'une importance mineure, d'autant que sa portée est limitée par le report au 31 décembre 2021 de son effet abrogatif.

Cette volonté de minimiser l'apport de la décision ne saurait toutefois occulter la distance qu'elle prend avec les cadres d'analyse antérieurs. La décision *KF3 Plus* s'inscrit, en effet, dans un contexte invitant à redéfinir les grandes orientations de la jurisprudence constitutionnelle relative au droit fiscal répressif. D'une part, au plan interne, les récents développements de la jurisprudence constitutionnelle intéressant d'autres législations répressives – se traduisant par de nombreuses déclarations d'inconstitutionnalité rendues depuis le début de l'année 2021 – ne pouvaient rester sans effet sur la matière fiscale. En outre, l'évolution de la jurisprudence du Conseil d'État qui, dans sa décision *Primopierre*¹¹ du 10 mars 2020, a accepté d'exercer un contrôle renforcé de la proportionnalité des sanctions fiscales au regard des stipulations de l'article 1^{er} du premier protocole à la CEDH ne pouvait être négligée. D'autre part, au plan externe, la jurisprudence de la CJUE – sensiblement plus exigeante que la jurisprudence constitutionnelle au regard du principe de proportionnalité des peines – fait planer une ombre sur la conformité des dispositions nationales à la Charte européenne des droits fondamentaux. Dans la mesure où le Conseil constitutionnel affirme lui-même que l'amende s'applique au « fournisseur redevable de la taxe sur la valeur ajoutée » (pt 6), il n'y a pas un grand effort à fournir pour considérer, à la lumière de la jurisprudence *Akerberg Fransson*¹², que les dispositions de l'article 1737 du CGI, en tant que « mesures d'accompagnement » de la réglementation TVA, constituent, au même titre que la représ-

10. V. *commentaire*, p. 15 et 16.

11. CE, 8^e et 3^e ch., 10 mars 2020, n° 437122, *SCPI Primopierre* : *JurisData* n° 2020-003012 ; *Dr. fisc.* 2021, n° 19, *comm.* 247, *concl.* R. Victor ; *RJF* 6/2020, n° 577 ; *FR* 21/2020, *inf.* 10, p. 18, *note* S. Austry et A. Merchadier.

12. CJUE, *gr. ch.*, 26 févr. 2013, *aff.* C-617/10, *Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson* : *Dr. fisc.* 2013, n° 40, *comm.* 460, *note* C. Brokelind ; *Dr. fisc.* 2013, n° 36, *chron.* 396, L. Bernardeau et O. Peiffert, *spéc.* n° 3 à 6 ; *JCP G* 2013, 312, *obs.* F. Picod ; *Europe* 2013, *comm.* 154, *obs.* D. Simon ; *RJF* 6/2013, n° 681 ; *AJP* 2013, p. 270, *obs.* C. Copain.

sion pénale de la fraude à la TVA, une mise en œuvre du droit de l'Union et doivent ainsi respecter les exigences posées par la Charte, notamment les principes de légalité et de proportionnalité des délits et des peines garantis par l'article 49.

Ces différents éléments ne pouvaient être ignorés du Conseil constitutionnel qui a, en réalité, rendu une décision très importante en matière de sanctions fiscales. Tout en exploitant des éléments déjà présents dans sa jurisprudence, le Conseil les mobilise selon une configuration nouvelle. Ce nouvel aménagement des paramètres déterminant la constitutionnalité des sanctions fiscales aura vraisemblablement un impact majeur sur la matière et sur l'ensemble des acteurs de la répression fiscale administrative. En d'autres termes, sous couvert d'une innovation minimale (1), la décision *KF3 Plus* revêt une importance maximale (2).

1. Une innovation minimale

2 – Pour déclarer inconstitutionnelles les dispositions du 3° du I de l'article 1737 réprimant la vente sans facture, le Conseil constitutionnel n'a pas eu besoin de se prononcer sur le moyen tiré de la méconnaissance du principe *non bis in idem* (A). Il a retenu le moyen – classique – tiré de l'atteinte au principe de proportionnalité (B).

A. - Le moyen éludé : la méconnaissance du principe *non bis in idem*

3 – La déclinaison constitutionnelle du principe *non bis in idem*, fondée sur le principe constitutionnel de nécessité des peines, est bien connue. Après avoir ouvert de larges perspectives de contestation des situations de cumuls de sanctions ou de poursuites en 2015¹³, le Conseil constitutionnel s'est efforcé de restreindre la portée de sa jurisprudence. D'une part, la consécration du caractère « complémentaire » des procédures pénales par rapport aux procédures fiscales a permis d'écarter le cumul des sanctions administratives et pénales du champ de ce principe¹⁴. D'autre part, dans le dernier état de sa jurisprudence issu de sa décision *Jean-Guy C*¹⁵, le Conseil constitutionnel retient une approche restrictive de l'identité des faits exigeant – à rebours de la jurisprudence européenne¹⁶ – une identité de qualification juridique des faits de nature à restreindre sensiblement l'invocation de ce principe.

En dépit de cette volonté de limiter sa portée contentieuse, le principe *non bis in idem*, tel qu'il résulte du principe constitutionnel de nécessité des peines, permet toujours d'obtenir la censure de dispositions répressives, ainsi que l'illustre la récente décision *Akka Technologies et a.*¹⁷ du 26 mars dernier – qui figure au dossier documentaire de la décision *KF3 Plus*. Dans cette affaire, le Conseil constitutionnel a déclaré inconstitutionnelles les dispositions de l'article L. 464-2 du Code de commerce, relatives aux sanctions pécuniaires réprimant

l'obstruction aux enquêtes de l'autorité de la concurrence, dès lors qu'elles sont susceptibles d'instituer un cumul avec celles prévues par l'article L. 450-8 du Code de commerce, relatif au délit d'opposition à fonction. La transposition à la matière fiscale de l'analyse menée dans cette affaire a été très rapidement envisagée, sous l'angle plus particulièrement de la constitutionnalité des pénalités pour opposition à contrôle fiscal prévues aux articles 1732 et 1746 du CGI¹⁸.

4 – La QPC dirigée contre les dispositions de l'article 1737, I, 3° du CGI offrait également un terrain favorable pour présenter une critique articulée autour de la méconnaissance du principe *non bis in idem* suivant la démarche mise en œuvre dans la décision *Akka Technologies*. Ainsi que le présente le Conseil, « la société requérante reproche aussi à cette amende de sanctionner les mêmes faits que ceux réprimés par les articles 1729 et 1786 du CGI » (*Cons. const.*, 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC, *KF3 Plus*, pt 3). Dirigée uniquement contre l'amende de 50 %, cette critique prenait vraisemblablement appui sur l'architecture du dispositif présentée par Céline Guibé dans ses conclusions sur la décision de renvoi et la position exprimée par la doctrine administrative¹⁹. En substance, l'amende de 50 % s'appliquerait aux manquements graves, dont le caractère intentionnel ne fait aucun doute, tandis que la majoration de 5 % s'appliquerait aux manquements non intentionnels, d'une gravité moindre. Compte tenu de la rédaction des dispositions en litige, la volonté de limiter l'application de l'amende de 50 % aux seuls manquements intentionnels sans que soit remise en cause l'amende de 5 % aurait impliqué de regarder l'amende de 50 % comme étant réservée aux cas dans lesquels le contribuable s'est, d'une part, volontairement abstenu de produire une facture et, d'autre part, délibérément abstenu de comptabiliser l'opération correspondante. Or, un tel comportement correspond précisément à la qualification de manœuvres frauduleuses ainsi que l'a jugé de longue date le Conseil d'État²⁰. En d'autres termes, à vouloir réserver l'application de l'amende de 50 % aux seules ventes intentionnelles sans facture, on parvient à la conclusion suivant laquelle les articles 1737, I, 3° et 1729 c du CGI tendent à réprimer les mêmes faits qualifiés de manière identique. Ce constat de l'identité de qualification est d'ailleurs renforcé par la mise en relation des articles 1737, I, 3° et 1786 du CGI, évoquée dans les travaux préparatoires de la loi de finances pour 2000²¹, dans la mesure où ce dernier article retient précisément la qualification de manœuvres frauduleuses pour les opérations symétriques d'achat sans facture.

La circonstance que soit en cause, dans l'article 1737, I, 3° du CGI, « la volonté de permettre la répression des ventes sans facture hors le cas de manœuvres frauduleuses »²² ne faisait pas obstacle à l'application d'un raisonnement inspiré de la décision *Akka Technologies*. À l'image de cercles concentriques, si le champ d'application de l'article 1737, I, 3° du CGI est plus large que celui des manœuvres frauduleuses des articles 1729 et 1786, il les intègre nécessairement de sorte que les griefs tirés de l'identité des faits demeurent pertinents. Ainsi que l'observe le commentaire de la décision *Akka Technologies*, à la différence du délit réprimé par l'article L. 450-8 du Code de com-

13. *Cons. const.*, 18 mars 2015, n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC, EADS : *JurisData* n° 2015-005120 ; JCP G 2015, 369, note J.-H. Robert ; JCP G 2015, 368, note F. Sudre.

14. *Cons. const.*, 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, M. Alec W et a. : *JurisData* n° 2016-012236 et 2016-546 QPC, M. Jérôme C, pt 17 : *JurisData* n° 2016-012237 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 27, comm. 405, note S. Detraz. – V. N. Jacquot et P. Mispelon, QPC sur le cumul des sanctions pénales et fiscales : une décision sans gravité ? : *Dr. fisc.* 2016, n° 26, act. 409. – M. Pelletier, De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W et Jérôme C. : *Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, act. 466. – R. Salomon, Droit pénal fiscal : *Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, chron. 439.

15. *Cons. const.*, 7 mai 2020, n° 2020-838/839 QPC : *JurisData* n° 2020-008894.

16. V. sur ce point, M. Pelletier, *Chronique de droit constitutionnel fiscal 2020* : *Dr. fisc.* 2021, n° 10, 2021, chron. 162, spéc. n 15.

17. *Cons. const.*, 26 mars 2021, n° 2021-892 QPC, Sté Akka technologies et a. : *JurisData* n° 2021-004880 ; *Dr. fisc.* 2021, n° 20, comm. 258, note P. Mispelon.

18. V. sur ce point, P. Mispelon, *Requiem du cumul des sanctions pour opposition à contrôle ?*, note ss *Cons. const.*, 26 mars 2021, n° 2021-892 QPC, Sté Akka technologies et a. : *Dr. fisc.* 2021, n° 20, comm. 258.

19. BOI-CF-INF-10-40-40, 12 sept. 2012, § 90. Le commentaire de la décision *KF3 Plus* souligne d'ailleurs ces commentaires énonçant que l'amende de 50 % doit être réservée aux comportements frauduleux (p. 7).

20. CE, 7 juill. 1982, n° 25272 : *Dr. fisc.* 1982, n° 49, comm. 2337 ; RJF 1982, p. 486 : « L'omission de recettes correspondant à la pratique répétée de ventes non facturées et non comptabilisées justifie l'imposition de la pénalité de 100 % pour manœuvres frauduleuses prévue à l'article 1729 du CGI ».

21. V. commentaire, p. 5 et 6.

22. V. commentaire p. 6.

merce, le manquement sanctionné par l'article L. 464-2 du Code de commerce « n'exigeait pas d'élément intentionnel. Pour autant, le Conseil constitutionnel n'a pas jugé cette circonstance déterminante au regard du premier critère. L'infraction contestée est certes plus large que le délit prévu à l'article L. 450-8 du Code de commerce, puisqu'elle recouvre à la fois des entraves intentionnelles et des entraves non intentionnelles. Mais, en ce qu'elle vise les premières, elle réprime les mêmes agissements que le délit, en les qualifiant juridiquement de manière identique » (*Cons. const.*, 26 mai 2021, n° 2021-908 QPC, *KF3 Plus*, pt 3)²³. À la lumière de ce commentaire, un moyen tiré de la méconnaissance du principe *non bis in idem* aurait également pu justifier une déclaration d'inconstitutionnalité des dispositions critiquées au regard de leur mise en perspective avec les articles 1729 et 1786 du CGI²⁴. L'article 1737 réprime à la fois les manquements intentionnels et les manquements non intentionnels à l'établissement d'une facture. En visant les premiers, il réprime les mêmes agissements que les articles 1729 et 1786 en les qualifiant juridiquement de manière identique en tant que manœuvres frauduleuses.

Le Conseil n'a toutefois pas eu besoin de se placer sur ce terrain novateur. Il a choisi de retenir le moyen principal de la requérante tiré de la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines pour invalider l'ensemble du dispositif litigieux. Cette argumentation lui a permis de renouer avec sa décision de 1997 et d'inscrire cette solution dans le cadre de sa jurisprudence traditionnelle.

B. - Le moyen retenu : la méconnaissance du principe de proportionnalité des peines

5 – La grille d'analyse du principe constitutionnel de proportionnalité des peines est bien connue. Dans le cadre du contrôle restreint qu'il exerce sur le fondement de l'article 8 de la Déclaration, le Conseil constitutionnel prend traditionnellement en compte le taux et l'assiette de la mesure qu'il met en rapport avec la gravité du manquement sanctionné²⁵. Telle qu'éclairée par le commentaire l'accompagnant, la décision *KF3 Plus* ne rompt pas avec ces exigences. Pourtant, sous couvert d'une innovation minimale, elle marque un changement de cap de la jurisprudence constitutionnelle que révèle l'articulation de trois éléments pris en compte pour censurer les dispositions en litige.

6 – En premier lieu, le Conseil constitutionnel reprend la formule qu'il avait utilisée dans sa décision de 1997 pour déclarer les dispositions inconstitutionnelles : « les dispositions contestées peuvent 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 ne s'agit pas d'un simple « retour aux sources » lié à la proximité des dispositions en litige ni même d'une figure de style employée par commodité. La référence aux avantages qui ont pu être retirés d'un manquement dépasse le cadre somme toute relativement limité des sanctions réprimant les ventes sans factures. En effet, cette formule figure également dans la décision – autrement plus importante – relative à la loi pour une sécurité globale rendue quelques jours plus tôt dans laquelle le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur les sanctions financières susceptibles d'être infligées à

des agents de sécurité²⁶. La prise en compte de l'avantage qui a pu être retiré d'un manquement remet au centre de l'analyse une exigence qui avait progressivement été perdue de vue au cours de la décennie 2010 lorsqu'avait été admise la constitutionnalité de sanctions financières élevées réprimant des manquements à des obligations documentaires ou déclaratives en l'absence de préjudice financier du Trésor et d'impôt éludé. Ainsi réaffirmée, cette exigence invite à un examen plus fin du lien entre le manquement et sa répression intégrant une dimension subjective dans laquelle est notamment pris en compte l'impôt susceptible d'être éludé à raison de ce manquement – examen déjà suggéré par certains rapporteurs publics devant le Conseil d'État²⁷. Logiquement, elle devrait s'opposer à un examen superficiel de la pertinence du lien entre l'assiette de la sanction et le manquement en cause. Si une sanction fiscale a pour objet de punir et non de réparer, elle ne peut néanmoins être totalement décorrélée de l'avantage fiscal que le manquement réprimé a pu procurer.

7 – En deuxième lieu, un regard nouveau est porté sur l'importance de la sanction au travers de cette décision. Pendant longtemps, l'importance des sanctions a souvent été mesurée à la lumière du seul taux nominal ou « facial » de la sanction – son assiette étant souvent négligée lorsqu'elle correspond à un élément autre que le montant des droits éludés. Sur ce point, la décision *Akka Technologies* précitée marquait déjà une évolution de la manière du Conseil d'appréhender l'importance des sanctions²⁸. La décision *KF3 Plus* confirme cette

26. *Cons. const.*, 2021-817 DC, 20 mai 2021, pt 34 : *Dr. adm.* 2021, *alerte 101*, *veille A. Courrèges* : « D'une part, le montant maximum de la pénalité qui peut alors leur être infligé est limité à 7 500 €. D'autre part, il résulte du second alinéa de l'article L. 634-4 du Code de la sécurité intérieure que le Conseil national des activités privées de sécurité fixe le montant des pénalités financières en fonction de la gravité des manquements commis et, le cas échéant, des avantages tirés du manquement. Ce faisant, le législateur n'a pas institué une peine manifestement disproportionnée au regard de la nature des agissements réprimés ».

27. V. sur ce point, l'analyse proposée par Émilie Bokdam-Tognetti qui suggérerait de distinguer une « perspective fiscale » d'une « approche financière » pour appréhender la question de la proportionnalité de l'amende fiscale de l'article 1739 du CGI réprimant les manquements aux dispositions régissant l'épargne réglementée, *V. concl. ss CE, 9^e et 10^e ch.*, 26 juin 2017, n° 392874 et 392870, *Caisse régionale du crédit agricole mutuel du Nord Est* : *JurisData* n° 2017-013869 ; *Lebon T.*, p. 541 ; *RJF* 10/2017, n° 963, C 963. – *V. Dr. fisc.* 2017, n° 27, *act.* 400 : « Si l'on retient une approche financière de l'infraction, l'amende ne nous paraît pas disproportionnée, au regard de la gravité d'un manquement aux règles régissant les produits d'épargne réglementés, eu égard notamment aux conséquences, en termes d'allocation de l'épargne et de concurrence entre les établissements, qu'elles emportent, et à la nécessité de dissuader sa répétition. Si, à l'inverse, l'on appréhende le manquement selon une perspective fiscale – et nous supposons que, si vous ne nous suiviez pas sur l'inadaptation de la procédure de vérification de comptabilité, c'est que vous auriez identifié une dimension fiscale suffisante dans l'infraction réprimée – la proportionnalité de l'amende apparaîtrait beaucoup plus douteuse. En particulier, son montant est sans lien avec les bénéfices que réalise la banque à raison de ces comptes irrégulièrement maintenus ou ouverts, sans lien également avec des impositions qu'elle-même aurait éludées, il n'est pas non plus équivalent aux exonérations d'impôt dont auraient irrégulièrement bénéficié les clients titulaires de comptes à raison des intérêts irrégulièrement versés, et le manquement n'est pas de la nature de ceux qui, comme dans la décision *Cons. const.* 9-6-2017 no 2017-636 QPC, *Sté Edenred* du Conseil constitutionnel, rendrait difficile le suivi par l'administration de la base taxable. Dès lors, si l'on approchait l'amende selon une perspective fiscale, sa proportionnalité nous semblerait fortement compromise ».

28. S'agissant de l'appréciation de la nature des sanctions pour l'application du principe *non bis in idem*, le commentaire de la décision *Akka technologies* indique : « 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

23. V. *commentaire Akka Technologies*, p. 24.

24. L'appréciation des deux autres critères tirés, d'une part, de la protection des mêmes intérêts sociaux et, d'autre part, de l'identité de nature des sanctions ne présentait guère de difficultés.

25. V. par ex., *commentaire aux Cahiers ss Cons. const.*, 17 sept. 2015, n° 2015-481 QPC, *M. et M^{me} B.*, p. 6 et 7. – *V. Dr. fisc.* 2015, n° 39, *act.* 540.

tendance. Dès lors qu'est pris en compte l'avantage qu'a pu retirer un contribuable du manquement commis, il convient de raisonner – selon une perspective fiscale – par rapport à une assiette « réelle » correspondant principalement au montant des impôts susceptibles d'être érudés. Les amendes prévues à l'article 1737, I, 3^o du CGI se prêtaient particulièrement bien à cette nouvelle méthode d'examen. Des amendes égales à 50 % et à 5 % du montant de la transaction correspondent à des amendes égales à 250 % et 25 % de la TVA au taux normal²⁹ de 20 % – et même 300 % et 30 % en pratique³⁰ – susceptible d'avoir été érudée par le vendeur. Exprimé de la sorte, le montant des amendes prévues à l'article 1737, I, 3^o du CGI apparaît particulièrement élevé³¹.

S'agissant en particulier de l'amende principale égale à 50 % du montant de la transaction, le Conseil constitutionnel n'avait guère d'autre choix que de la censurer. On se souvient que dans ses décisions *Cahuzac* et *Wildenstein* de 2016, confirmées dans la décision *Thévenoud* de 2018³², le Conseil constitutionnel avait considéré que les répressions fiscale et pénale présentaient un caractère complémentaire de sorte que la répression pénale de la fraude fiscale était réservée aux cas les plus graves. En application de l'article 1741 du CGI, dans sa rédaction issue de la loi du 23 octobre 2018³³ ayant aggravé les peines encourues, la fraude fiscale est réprimée d'une amende pouvant être portée au double du produit tiré de l'infraction. Par cohérence avec la position de la Cour de cassation en matière de blanchiment³⁴, cela

maximum de 1 500 000 € correspond, en l'exprimant sous la forme de 1 % du chiffre d'affaires, à un chiffre d'affaires mondial de 150 millions d'euros » (p. 25).

29. Naturellement, lorsque s'appliquent des taux réduits, l'amende calculée en référence au montant de la transaction représente une proportion encore plus importante de la TVA qui a pu être érudée. En outre, l'amende s'applique également aux manquements aux règles de facturation afférentes à des opérations imposées à un taux nul ou exonérées pour lesquelles le vendeur ne tire *a priori* aucun avantage de ce manquement en matière de TVA. À moins que la formule employée par le Conseil, selon laquelle l'amende frappe le « fournisseur redevable de la TVA » (pt 6), doive être considérée comme prescrivant d'exclure ces opérations du spectre de la répression administrative ?

30. Selon la doctrine administrative (*BOI-CF-INF-10-40-40*, 12 sept. 2012, § 40), « la base de calcul de l'amende de 50 % ou de 5 % est égale au montant de la transaction à la charge du client ». Dès lors que l'opération n'a pas été comptabilisée, la TVA rappelée est calculée « en dedans » conformément à la jurisprudence du Conseil d'État (*CE, sect.*, 28 juill. 1993, n° 62865 *Mitsukoshi France* : *JurisData* n° 1993-044581 ; *Lebon*, p. 242 ; *Dr. fisc.* 1993, n° 45, *comm.* 2153 ; *JCP E* 1993, 1063 ; *RJF* 8-9/1993, n° 1140, *concl.* O. Fouquet, p. 631) et représente ainsi, pour une opération relevant du taux normal de 20 %, 16,67 % de la somme due par le client. Suivant ces règles de calcul, l'amende de 50 % s'élève ainsi au triple de la TVA collectée érudée (50/16,67 = 3). En application de ces mêmes règles, l'amende de 5 % équivaut à une amende égale à 30 % de la TVA collectée.

31. Dès lors que les manquements aux règles de facturation sont en lien avec la TVA et que les amendes de l'article 1737, I, 3^o du CGI frappent le vendeur, l'analyse pouvait se focaliser sur le montant de la TVA collectée sans entrer dans la complexité qu'aurait engendrée la détermination des avantages qu'aurait pu en retirer le contribuable au regard de la TVA due et, au-delà, du résultat imposable dans le cadre de l'imposition des bénéfices.

32. *Cons. const.*, 23 nov. 2018, n° 2018-745 QPC, *Thomas T* : *JurisData* n° 2018-020563 ; *Dr. pén.* 2019, *comm.* 11, *obs.* J.-H. Robert ; *JCP E* 2018, *act.* 923 ; *JCP E* 2018, *act.* 922.

33. On relèvera que le commentaire de la décision *KF3 Plus* fait état de cette rédaction de l'article 1741 (V. p. 4) alors même qu'elle est inapplicable *ratione temporis* aux faits de l'espèce.

34. *Cass. crim.*, 11 sept. 2019, n° 18-81.040, *P+B+R+I* : *JurisData* n° 2019-015451 ; *Dr. fisc.* 2019, n° 40, *comm.* 390, *note F. Le Mentec*. – V. M. Stoclet, *La Cour de cassation apporte des précisions sur le cumul des sanctions fiscales et pénales pour fraude fiscale* : *Dr. fisc.* 2019, n° 40, *act.* 420. – N. Jacquot et N. Guillaud, *Vers une balkanisation du contentieux fiscal ?* : *Dr. fisc.* 2019, n° 43, *étude* 412. – V. également, G. Pellegrin et G. de Foucher, *Fraude fiscale et blanchiment, quelques réflexions sur une valse-hésitation* : *Dr. fisc.* 2020, n° 28, *étude* 305.

signifie que la fraude fiscale est désormais punie d'une amende pouvant atteindre 200 % de l'impôt érudé. Au regard des exigences posées par le Conseil constitutionnel en 2016, il était difficile d'admettre la constitutionnalité d'une amende égale à 300 % de la TVA collectée alors que le maximum de l'amende réprimant le délit de fraude fiscale – manquement plus grave que celui visé à l'article 1737, I, 3^o du CGI – ne peut désormais excéder 200 % de l'impôt érudé. Le schéma pyramidal de notre système répressif dans lequel les sanctions s'articulent de manière graduelle ne peut admettre une sanction administrative plus sévère qu'une sanction pénale³⁵. Compte tenu de la structure et de la rédaction de l'article 1737, I, 3^o, indépendamment des critiques qui étaient spécifiquement adressées à l'amende de 5 %, il était difficile de ne pas tirer de conséquence de l'inconstitutionnalité de l'amende de 50 % sur l'autre pan du dispositif réprimant la vente sans facture.

8 – En troisième et dernier lieu, la décision *KF3 Plus* accorde une importance décisive aux possibilités d'individualisation, de plafonnement, d'atténuation et de modération dont disposent ou non les autorités d'application de la loi fiscale. Aussi bien pour l'amende de 50 % que pour celle de 5 %, le Conseil constitutionnel retient l'absence de plafonnement de l'amende ainsi que le caractère « fixe » de son taux pour conclure à leur inconstitutionnalité. Ces deux éléments – l'absence de plafonnement et le taux fixe de l'amende – miroitent l'un par rapport à l'autre et renvoient, plus largement, à la question de la modulation des sanctions. Ce faisant, la décision *KF3 Plus* fait écho à des décisions récentes dans lesquelles la possibilité accordée aux autorités d'application – administration et juge – de moduler le montant de la sanction avait été mise en avant par le Conseil constitutionnel pour déclarer des dispositions répressives relativement sévères conformes à la Constitution³⁶ sans que l'on mesure bien la valeur de cette exigence. La nouveauté tient à ce que ce paramètre joue ici de manière positive pour justifier une déclaration d'inconstitutionnalité et revêt ainsi une importance majeure. Assez longuement présentée par le commentaire de la décision *KF3 Plus*³⁷, la « vigilance renforcée »³⁸ dont fait preuve le Conseil constitutionnel en ce domaine procède d'une vision nouvelle de la modulation des peines. Alors que les possibilités de modulation des sanctions étaient généralement prises en compte sous l'angle du respect du principe d'individualisation des peines intéressant principalement les pouvoirs du juge, elles sont progressivement devenues un paramètre important d'appréciation de leur proportionnalité en tant qu'exigence de fond. L'approche « processualiste » de la modulation³⁹ cède le pas devant une approche « substantialiste » qui englobe ainsi la problématique

35. Ajoutons que par application de la règle constitutionnelle du cumul plafonné des sanctions de même nature selon laquelle « 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 », il serait en principe impossible d'infliger à un contribuable une sanction pénale de nature pécuniaire d'un montant inférieur à celui de la sanction administrative dont il a fait l'objet – dès lors qu'il incombe au juge pénal, même d'office, de ne pas choisir un montant d'amende qui, cumulée avec les pénalités fiscales, dépasserait le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues, pénale ou fiscale.

36. V. en ce sens, *Cons. const.*, 5 oct. 2018, n° 2018-736 QPC, *Sté CSF* : *JurisData* n° 2018-016723 ; *JCP E* 2018, *act.* 820. – *Cons. const.*, 10 mai 2019, n° 2019-779/780 QPC, *Hendrick A* : *JCP E* 2019, *act.* 327 ; *JurisData* n° 2018-016723 ; *JCP E* 2018, *act.* 820.

37. Les développements s'inspirent de ceux figurant dans les commentaires de la décision *Autolille* du 5 juillet 2019, *Cons. const.*, 5 juill. 2019, n° 2019-796 QPC, *Autolille* : *JurisData* n° 2019-011496.

38. V. *commentaire*, p. 9.

39. V. sur ce point, É. Bokdam-Tognetti, *Pénalités fiscales et pouvoirs du juge* : la CEDH valide l'approche du Conseil d'État : *RJF* 8-9/2012, p. 699 et s.

du caractère intentionnel ou non des manquements⁴⁰. Cette nouvelle approche n'est pas sans lien avec le contrôle de proportionnalité des sanctions fiscales désormais opéré par le Conseil d'État sur le fondement de l'article 1^{er} du Premier protocole additionnel à la Convention EDH depuis sa décision *Primopierre*⁴¹ de 2020 – et non sur le fondement de l'article 6, § 1 de cette dernière⁴². Cette approche rejoint également celle de la CJUE qui intègre les questions de modulation des sanctions dans le cadre du contrôle qu'elle réalise sous le timbre du principe de proportionnalité lors de l'examen des modalités de détermination du montant des sanctions⁴³.

Pour autant, le changement de cap de la jurisprudence constitutionnelle qu'illustre la décision *KF3 Plus* demeure en phase avec les orientations générales du Conseil constitutionnel et la représentation qu'il se fait de son office de juge de constitutionnalité de la loi. Le Conseil constitutionnel met en avant des paramètres – le montant « réel » de la sanction et les possibilités d'individualisation de la peine – qui intéressent principalement l'application de la loi et qu'aurait dû intégrer le législateur. Sous cet angle, la décision *KF3 Plus* ne remet pas en cause le caractère restreint du contrôle exercé, en principe, en matière répressive. En n'instituant aucun dispositif de plafonnement d'une amende à taux fixe d'un montant très élevé, le législateur ne permet pas au Conseil constitutionnel d'exercer son contrôle limité à la censure de la disproportion manifeste de la sanction. Il contraint ainsi le Conseil constitutionnel à s'écarter de son office traditionnel et à renoncer à l'exercice d'un contrôle abstrait entre la gravité maximale d'un manquement et la sanction maximale. Une telle carence du législateur impose au Conseil de s'assurer que, dans certains cas concrets, la peine n'est pas manifestement disproportionnée à la gravité du manquement. En définitive, le Conseil constitutionnel adresse un message fort au législateur fiscal sur la constitutionnalité des sanctions fiscales à taux fixe non plafonnées, dont la portée doit à présent être mesurée.

2. Une portée maximale

9 – L'analyse de la portée de la décision *KF3 Plus* doit être effectuée selon deux axes complémentaires. À l'étude de sa portée matérielle (A) conduisant à envisager son impact sur d'autres dispositifs répressifs succédera l'examen de sa portée temporelle (B), le Conseil constitutionnel ayant choisi de différer au 31 décembre 2021 l'effet abrogatif de sa décision tout en ayant parfaitement conscience de ses perspectives d'application immédiate.

A. - La portée matérielle

10 – La déclaration d'inconstitutionnalité des dispositions du quatrième alinéa de l'article 1737 du CGI invite naturellement à s'interroger sur son impact sur les autres amendes instituées par ce texte. Concernant l'amende prévue à l'article 1737, I, 4^o du CGI réprimant l'absence de note remise aux particuliers à l'occasion de travaux immobiliers, il ne fait guère de doute que sa proportionnalité apparaît largement compromise par la décision *KF3 Plus*. Elle est en effet calquée sur le régime des dispositions censurées par le Conseil constitutionnel, la seule particularité étant son champ d'application sensiblement plus restreint. Les autres amendes prévues au 1^o et au 2^o de l'article 1737 réprimant respectivement les factures de complaisance et les factures fictives appellent en revanche davantage de commentaires.

À la différence des dispositions réprimant la vente sans facture, les dispositions du 1^o et du 2^o de l'article 1737 du CGI sanctionnent des comportements pour lesquels le caractère intentionnel du manquement est inhérent à leur qualification : une facture fictive ou de complaisance ne peut procéder d'une simple erreur. En outre, l'identification de factures fictives ou de factures de complaisance requiert la démonstration d'agissements positifs de la part du vendeur de sorte que de telles infractions paraissent objectivement plus graves que la non-délivrance de factures, caractérisée par une simple abstention. Enfin, il faut garder à l'esprit que, dans sa décision relative à la loi de finances pour 1997 à l'occasion de laquelle a été censurée l'amende forfaitaire de 10 000 F sanctionnant la vente sans facture, le Conseil constitutionnel a validé – sans pour autant la déclarer conforme dans le dispositif de sa décision – l'amende de 50 % réprimant la délivrance de factures fictives⁴⁴. Malgré ces différences, le raisonnement suivi dans la décision *KF3 Plus* fragilise considérablement ces deux régimes répressifs⁴⁵.

En premier lieu, exprimées au regard de l'avantage que les émetteurs des factures ont pu en retirer, les amendes pour factures fictives et pour factures de complaisance représentent toujours 300 %⁴⁶ de la TVA (au taux normal) susceptible d'être éludée. Elles sont donc toujours supérieures au maximum de la sanction pouvant être actuellement prononcée en application de l'article 1741 du CGI. En second lieu, à la différence du dispositif à deux « barreaux » – 50 % ou 5 % – réprimant la vente sans facture, les amendes pour factures fictives et pour factures de complaisance ne connaissent aucun mécanisme légal d'aménagement en cas, par exemple, de comptabilisation de l'opération ou d'absence de préjudice financier pour le Trésor. Non plafonnées, les amendes pour factures fictives et pour factures de

40. Une sanction dont le montant n'est pas fixe mais individualisable par les autorités d'application de la loi devrait ainsi pouvoir varier en fonction du caractère intentionnel ou non du manquement. Dans la mesure où les exigences de l'article 8 de la Déclaration s'appliquent aux autorités administratives et juridictionnelles, cela devrait permettre de neutraliser l'essentiel des critiques dirigées contre des dispositions législatives ne distinguant pas les manquements intentionnels des manquements non intentionnels.

41. CE, 8^e et 3^e ch., 10 mars 2020, n° 437122, *SCPI Primopierre* : *JurisData* n° 2020-003012 ; *Dr. fisc.* 2021, n° 19, *comm.* 247, *concl.* R. Victor ; *RJF* 6/2020, n° 577, *concl.* R. Victor C 577 ; *FR* 21/2020, *inf.* 10, p. 18, *note* S. Austray et A. Merchadier.

42. V. sur la conformité de l'article 1737, I, 3^o aux stipulations de l'article 6, § 1 de la Convention EDH, CAA Nantes, 1^{re} ch., 25 févr. 2021, n° 19NT01587, *SARL Tendance Tropicale* : *JurisData* n° 2021-003315 ; *RJF* 6/2021, n° 618.

43. CJUE, 2^e ch., 16 juill. 2015, *aff. C-255/14, Chmielewski* : *JurisData* n° 2015-019276 ; *Europe* 2015, *comm.* 371, *obs.* F. Gazin. – CJUE 4^e ch., 26 avr. 2017, *aff. C-564/15, Tibor Farkas c/ Nemzeti Ad* : *Dr. fisc.* 2017, n° 20, *act.* 295 ; *Europe* 2017, n° 236, *obs.* A. Bouveresse. – CJUE, 9^e ch., 15 avr. 2021, *aff. C-935/19, Grupa Warzywna sp. z o.o.* : *Dr. fisc.* 2021, n° 17, *act.* 249 ; *Europe* 2021, *comm.* 219, *note* V. Bassani.

44. « Considérant, en revanche, 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 ; qu'il n'a pas méconnu, ce faisant, les exigences de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen », *Cons. const.*, 30 déc. 1997, n° 97-395 DC, *pt* 40.

45. On observera que, sous l'angle du principe *non bis in idem*, le grief tiré de l'identité des faits qualifiés de manière identique peut également prospérer, ces pratiques constituant également des manœuvres frauduleuses, V. par ex., pour les factures fictives, CE, 3^e et 8^e ss-sect., 30 déc. 2015, n° 377855, *Sié Opportunités Finances* : *JurisData* n° 2015-029402 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 12, *comm.* 245, *concl.* E. Cortot-Boucher ; *RJF* 3/2016, n° 261.

46. À la différence de l'amende pour absence de facture qui, en pratique, représente 300 % de la TVA susceptible d'avoir été éludée, la doctrine administrative ne prescrit pas de mode de calcul pour les amendes pour factures fictives et pour factures de complaisance. Toutefois, l'administration applique, en pratique, l'amende de 50 % sur la base constituée par le montant de la facture TTC de sorte que pour une facture de 100 TTC pour laquelle la TVA au taux au taux normal de 20 % représente 16,67 une amende de 50 équivaut au triple de la TVA collectée.

complaisance ne peuvent faire l'objet d'aucune mesure d'individualisation par l'administration et le juge permettant de proportionner le montant de l'amende à la gravité de l'infraction réellement commise et aux avantages qui ont pu en être retirés. Si la modulation de l'amende à raison de son calcul en pourcentage a pu, par le passé⁴⁷, être regardée comme respectant le principe d'individualisation des peines – entendue comme une simple exigence processuelle – elle ne peut plus être regardée comme satisfaisant aux exigences d'individualisation des peines entendue comme un paramètre d'appréciation, sur le fond, du principe de proportionnalité des peines. L'importance donnée aux mécanismes de plafonnement – exigence déjà présente dans la jurisprudence récente pour déclarer des dispositifs répressifs constitutionnels – et la terminologie – semble-t-il nouvelle⁴⁸ – de sanction à « taux fixe » employée dans la décision *KF3 Plus* paraissent condamner les différentes amendes prévues à l'article 1737, I du CGI. Le changement de cap par rapport à la jurisprudence applicable il y a près de vingt-cinq ans ne permet pas de s'abriter derrière la décision du 30 décembre 1997 pour préserver de telles sanctions. En effet, si, dans sa décision sur la loi de finances pour 1998, le Conseil constitutionnel avait validé l'amende de 50 % pour facture fictive alors que les députés saisissants faisaient grief à ce dispositif de ne permettre aucune marge d'appréciation quant au montant de la sanction⁴⁹, une telle solution n'est aujourd'hui plus en phase avec les exigences formulées dans la décision *KF3 Plus*.

11 – La place manque pour envisager la portée de la décision *KF3 Plus* à l'égard des très nombreuses sanctions fiscales établies sur des éléments parfois sans lien même indirect avec des impositions susceptibles d'être éludées par lesquelles sont réprimés sévèrement des manquements à diverses obligations notamment documentaires. La grande majorité des sanctions fiscales se caractérise par leur taux fixe de sorte que ni l'administration ni ensuite le juge de l'impôt ne sont en mesure de les proportionner à la gravité de l'infraction réellement commise. Il est fort probable que la décision *KF3 Plus* génère un afflux de contestations, aussi bien au plan constitutionnel qu'au plan conventionnel. En élargissant le cadre d'analyse aux politiques jurisprudentielles du Conseil constitutionnel et du Conseil d'État, deux observations peuvent être formulées.

En premier lieu, il est permis de s'interroger sur la pérennité de certaines branches de la jurisprudence constitutionnelle en matière de sanctions fiscales. Plus précisément, que reste-t-il de la jurisprudence relative aux sanctions réprimant les manquements aux obligations nécessaires à l'établissement de l'impôt initiée en 2017 par la décision *Edenred* ? On se souvient que dans cette décision le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution l'amende égale à 5 % des sommes omises en cas de défaut de production de l'état de suivi des plus-values en report en sursis d'imposition, laquelle s'applique indépendamment du caractère intentionnel du manquement

ou de toute rectification. Le Conseil constitutionnel avait ainsi distingué les sanctions selon qu'elles répriment des obligations liées à l'exercice du contrôle fiscal ou des obligations nécessaires à l'établissement de l'impôt. Pour justifier la rigueur de cette solution, le Conseil constitutionnel a estimé que l'obligation déclarative ainsi sanctionnée « 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 » et ajouté que cette obligation était la contrepartie d'un régime de faveur. Toutefois, cette dernière précision avait été abandonnée dans la décision *CSF* du 5 octobre 2018 dans laquelle le Conseil constitutionnel avait jugé conforme à la Constitution la majoration de 5 % de la C3S en cas de défaut de réponse à une demande de renseignements due indépendamment de toute rectification. Ici encore, le Conseil avait précisé que « les obligations dont la méconnaissance est ainsi sanctionnée ont trait à la délivrance de renseignements et documents nécessaires à l'établissement de la contribution ». Ainsi que le précise le commentaire accompagnant cette dernière décision, « le Conseil constitutionnel a donc rappelé l'intérêt attaché aux mesures destinées à permettre l'établissement de l'impôt. S'il existe de nombreuses mesures ayant cet objectif, celles y contribuant directement, comme celles contestées, peuvent justifier une sévérité accrue »⁵⁰.

Comment concilier la décision *KF3 Plus* et les solutions *Edenred* et *CSF* ? La lecture du commentaire aux cahiers de la décision *KF3 Plus* ne suggère aucun abandon ni remise en cause de ces précédents. À aucun moment, la décision elle-même ne fait référence à l'établissement de l'impôt – en l'occurrence la TVA – de sorte qu'on pourrait affirmer que la décision du 26 mai dernier relève d'une branche distincte de la jurisprudence constitutionnelle – la branche « historique » des sanctions liées la méconnaissance d'obligations liées à l'exercice du contrôle fiscal. Le commentaire officiel de la décision *KF3 Plus* consacre pourtant de longs développements à l'importance de la facture, qualifiée de « document clé », dont la délivrance est « nécessaire à l'identification de l'assujéti 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 »⁵¹. Il est surprenant qu'il n'en soit tiré aucune conséquence sur le lien particulièrement étroit qu'entretient la facture avec l'établissement de l'impôt alors qu'il ne fait guère de doute que le « document clé » que constitue la facture a un rôle autrement plus important que l'état de suivi des plus-values pour asseoir, au-delà de la TVA, un grand nombre d'impôts. Si la facture n'est pas considérée comme un élément nécessaire à l'établissement de l'impôt, servant directement au suivi des bases taxables, on perçoit difficilement quel élément pourrait, à l'avenir, recevoir une telle qualification et ainsi entrer dans le champ de la solution *Edenred*. Dans ces conditions, il n'est pas illégitime de s'interroger sur l'avenir de la jurisprudence *Edenred* qui, sans avoir été explicitement abandonnée, présente les attributs d'une branche morte de la jurisprudence constitutionnelle dont il serait devenu impossible de se prévaloir.

En second lieu, la décision *KF3 Plus* pourrait conduire à un aménagement de la jurisprudence du Conseil d'État. La décision *Primo-pierre* – par laquelle le Conseil d'État a initié un contrôle de proportionnalité des sanctions fiscales sur le fondement de l'article 1^{er} du Premier protocole additionnel à la CEDH – n'est probablement pas étrangère à la décision *KF3 Plus*. Même si le Conseil d'État a ensuite tenté de limiter les perspectives d'invocation de la

47. V. par ex., *Cons. const.*, 10 févr. 2012, n° 2011-220 QPC, *Ardouin*, pt 5 : *JurisData* n° 2012-001573 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 7-8, act. 87 ; *Procédures* 2012, n° 3, comm. 100, note L. Ayrault ; *RPDP* 2012, p. 742 ; *RJF* 4/2012, n° 400.

48. V. la terminologie de « peine fixe » (p. 14) employée dans le commentaire de la décision du 29 décembre 2014 relative à la loi de finances pour 2015 (*Cons. const.*, 29 déc. 2014, n° 2014-707 DC, *Loi de finances pour 2015* : *RJF* 3/2015, n° 242) ou la référence au « caractère fixe » (p. 14) de la sanction dans le commentaire de la décision *SGI* du 8 octobre 2014, *Cons. const.*, 8 oct. 2014, n° 2014-418 QPC, *Sté SGI* : *Dr. fisc.* 2014, n° 42, act. 531 ; *RJF* 2014, n° 1131.

49. Dans leurs observations sur la loi de finances pour 1998, les parlementaires critiquaient le caractère « automatique » de cette sanction selon les représentations et la terminologie alors dominantes, V. sur ce point, *Cons. const.*, 25 févr. 1992, n° 92-307 DC, *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*, pt 28 – décision qui figure au dossier documentaire de l'affaire *KF3 Plus*.

50. V. p. 13.

51. V. p. 2 et 3.

CEDH avec ses décisions *Froid Assistance Routier* et *Frigotruck*⁵², le signal adressé par le Conseil constitutionnel pourrait l'inciter à être moins accommodant à l'égard des sanctions fiscales dont il est saisi, aussi bien sur le terrain constitutionnel – en tant que juge du filtre – que sur le terrain conventionnel. Sur ce dernier plan, les paramètres retenus par le Conseil constitutionnel – appréciation plus exigeante du lien entre l'assiette de la sanction et le manquement réprimé au regard des avantages susceptibles d'en être retirés, prise en compte de l'importance « réelle » de la sanction selon une perspective fiscale, existence de mécanismes d'individualisation de la sanction par les autorités d'application de la loi – pourraient être aisément utilisés dans le cadre du contrôle de conventionnalité des lois. Compte tenu du refus du Conseil d'État de moduler, de sa propre initiative, les sanctions fiscales⁵³ – à la différence de la Cour de cassation⁵⁴ – et de son opposition au contrôle concret de conventionnalité des lois⁵⁵, le contrôle de conventionnalité devrait avoir, en l'état actuel de la jurisprudence administrative, une portée et une efficacité équivalentes au contrôle de constitutionnalité. Mieux, seul le contrôle de conventionnalité permet de priver d'application la loi répressive sans être limité par le report de l'effet abrogatif des déclarations d'inconstitutionnalité dont a fait usage le Conseil constitutionnel dans sa décision *KF3 Plus*.

B. - La portée temporelle

12 – Dans sa décision *KF3 Plus*, le Conseil constitutionnel a reporté au 31 décembre 2021 l'abrogation des dispositions de l'article 1737, I, 3° du CGI et précisé que « les mesures prises avant cette date en application des dispositions déclarées contraires à la Constitution ne peuvent être contestées sur le fondement de cette inconstitutionnalité ». Surprenante à la première lecture, cette solution n'est pourtant pas de nature à limiter la portée de la décision.

13 – Si l'abrogation différée est fréquemment utilisée en matière pénale, ses domaines de prédilection sont les lois de procédure et les lois pénales de forme. Ainsi que le soulignent Marthe Bouchet et Jean-Baptiste Perrier, « s'agissant des lois pénales de fond, l'abrogation différée semble inenvisageable. La répression ne peut prospérer sur le fondement d'une incrimination inconstitutionnelle »⁵⁶. L'abrogation différée prononcée dans la décision, couplée à l'interdiction de se prévaloir de l'inconstitutionnalité à l'appui d'un recours, semble vider la déclaration d'inconstitutionnalité des dispositions de l'article 1737, I, 3° du CGI de toute portée pratique. De surcroît, le commentaire accompagnant la décision n'apporte pas le moindre éclairage sur le choix de différer la déclaration d'inconstitutionnalité se bornant à rappeler la formule figurant dans la décision selon laquelle que l'abrogation immédiate entraînerait des « conséquences manifestement excessives ». On peut présumer que le Conseil constitutionnel a souhaité maintenir en vigueur les dispositions déclarées inconstitutionnelles afin de ne pas brider la répression de la vente sans facture et laisser au législateur le temps d'adopter un nouveau régime satisfaisant aux exigences de proportionnalité des

peines qui serait applicable aux situations antérieures par le biais du principe de la rétroactivité *in mitius*⁵⁷. Pour autant, le Conseil constitutionnel n'a fait usage d'aucun des outils qu'il utilise habituellement en de telles circonstances. Il n'a pas formulé de réserve d'interprétation transitoire. Il n'a pas non plus enjoint aux juridictions ordinaires de surseoir à statuer dans l'attente d'une réforme législative. Quel que soit l'objectif réellement poursuivi par le Conseil constitutionnel, la solution ainsi adoptée pose de redoutables problèmes d'ordre théorique, en particulier pour la période séparant le prononcé de la décision de l'abrogation ou du remplacement des dispositions déclarées inconstitutionnelles. De longue date, le Conseil d'État a imposé à l'administration de laisser inappliquées des dispositions réglementaires illégales⁵⁸ ou des dispositions législatives contraires aux objectifs d'une directive⁵⁹. Ne devrait-il pas en aller de même dans le cas d'une disposition législative déclarée inconstitutionnelle au nom des exigences inhérentes à la hiérarchie des normes ? Si le Conseil constitutionnel interdit aux contribuables de se prévaloir de l'inconstitutionnalité de l'article 1737, I, 3° du CGI, sa décision peut-elle pour autant être regardée comme habilitant l'administration à appliquer une loi répressive dont elle connaît, à présent, l'inconstitutionnalité ?

14 – Indépendamment de ces enjeux, le Conseil constitutionnel a néanmoins conféré une portée temporelle significative à sa décision. Après avoir énoncé son nouveau considérant de principe sur l'effet dans le temps de ses décisions (*pt 12*) précisant que les dispositions de l'article 62 de la Constitution « réservent également au Conseil constitutionnel le pouvoir de s'opposer à l'engagement de la responsabilité de l'État du fait des dispositions déclarées inconstitutionnelles ou d'en déterminer les conditions ou limites particulières », il ne s'est pas opposé à l'engagement de la responsabilité de l'État du fait des dispositions de l'article 1737, I, 3° du CGI déclarées inconstitutionnelles (*pt 13*). Or, le Conseil a eu l'occasion de préciser récemment⁶⁰ que l'abrogation différée d'une disposition déclarée inconstitutionnelle accompagnée de l'interdiction aux justiciables de s'en prévaloir ne fait pas obstacle à l'engagement de la responsabilité de l'État du fait des lois inconstitutionnelles, telle qu'elle résulte de la jurisprudence *Paris Eiffel Suffren* du Conseil d'État⁶¹. Une action indemnitaire est donc possible, étant précisé que le délai pour agir à compter de la survenance du dommage – encadré par la prescription quadriennale – est relativement long. Elle profiterait à l'ensemble des contribuables, au-delà des seuls litiges en cours, dès lors qu'une amende aura été mise à leur charge au cours des quatre dernières années. Surtout, dans le cadre d'une action indemnitaire consécutive

52. CE, 8^e et 3^e ch., 21 oct. 2020, n° 441126, SARL *Froid Assistance Routier* et 441132, SARL *Frigotruck* : *JurisData* n° 2020-017087 ; *Dr. fisc.* 2021, n° 21, comm. 263, concl. R. Victor ; *RJF* 1/2021, n° 78.

53. CE, avis, 5 avr. 1996, n° 176611, *Houdmond* : *Dr. fisc.* 1996, n° 25, comm. 765, concl. J. Arrighi de Casanova. – CE, avis, 8 juill. 1998, n° 195664, *Fatell* : *Dr. fisc.* 1998, n° 40, comm. 842.

54. Cass. com., 29 avr. 1997, n° 95-20 001, *Ferreira* : *Dr. fisc.* 1997, n° 25, comm. 688.

55. CE, 10^e et 9^e ch., 4 déc. 2017, n° 379685, *Sté Edenred France* : *JurisData* n° 2017-005869 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 15, comm. 256, concl. É. Crépey, note J.-L. Pierre ; *RJF* 3/2018, n° 284.

56. M. Bouchet et J.-B. Perrier, *Réflexions communes sur la QPC en matière pénale* : *Dr. pén.* 2020, étude 31, spéc. n° 26.

57. En application de la jurisprudence *Colomb* (CE, sect., 16 juill. 2010, n° 294239, *Colomb* : *JurisData* n° 2010-011715 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 41, comm. 529, concl. C. Legras ; *JCP G* 2010, 1099, note D. Costa, *RJF* 1/2011, n° 59), le principe de rétroactivité de la loi pénale plus douce est réservé aux cas dans lesquels la sanction antérieure est jugée inutile ou excessive.

58. CE, sect., 14 nov. 1958, *Ponard* : *Lebon*, p. 554.

59. CE, 1^{re} et 4^e ss-sect., 24 févr. 1999, n° 195354, *Assoc. patients de la médecine d'orientation anthroposophique* : *JurisData* n° 1999-050169 ; *Lebon*, p. 29.

60. V. sur ce point, *Cons. const.*, 26 févr. 2021, n° 2020-885 QPC, *Nadine F* : *JO* 27 févr. 2021, texte n° 88 – dans laquelle le Conseil constitutionnel a reporté au 1^{er} janvier 2022 l'abrogation des dispositions L. 351-15 du Code de la sécurité sociale au motif tiré de ce que leur abrogation immédiate aurait des conséquences manifestement excessives et indiqué que « les mesures prises avant cette date en application des dispositions déclarées contraires à la Constitution ne peuvent être contestées sur le fondement de cette inconstitutionnalité ». Ainsi que le précise le commentaire de cette décision, « comme à chaque fois que le Conseil constitutionnel demeure silencieux sur ce point, ce report de la date d'abrogation ne fait pas obstacle à ce que puisse, le cas échéant, être engagée la responsabilité de l'État du fait des dispositions déclarées inconstitutionnelles » (p. 16).

61. CE, ass., 24 déc. 2019, n° 425983, *Sté hôtelière Paris Eiffel Suffren*, 425981, *Sté Paris Clichy* et 428162, *Laillat* : *JurisData* n° 2019-023495 ; *Lebon*, p. 488, concl. M. Sirinelli ; *Procédures* 2020, comm. 51, note N. Chiffot.

à l'application d'une sanction déclarée inconstitutionnelle, les particularismes de la matière fiscale faisant normalement échec au succès d'une telle action ne devraient pas jouer. En effet, l'impossibilité d'obtenir par la voie indemnitaire la restitution de l'impôt acquitté à tort, laquelle résulte des jurisprudences *Dangeville*⁶² et *Krupa*⁶³, n'a pas vocation à s'appliquer dans le cadre d'une action en responsabilité liée à la mise en œuvre d'une amende fiscale. D'une part, le préjudice indemnisable ne résulte pas du paiement de l'impôt – droits en principal que l'administration fiscale a compétence liée pour établir et recouvrer – mais d'une amende fiscale qui n'est pas assise sur un montant de droits élundés. D'autre part, l'exception de recours parallèle ne saurait être opposée, la voie de l'action fiscale étant justement fermée à raison de la décision du Conseil constitutionnel interdisant de se prévaloir de l'inconstitutionnalité jusqu'au 31 décembre 2021⁶⁴.

15 – Outre la voie de l'action indemnitaire, les contribuables pourraient également se placer sur le terrain conventionnel pour contourner l'abrogation différée des dispositions de l'article 1737, I, 3° et l'impossibilité de se prévaloir de la déclaration d'inconstitutionnalité. Le « relais » qu'offre ainsi le contrôle de conventionnalité au contrôle de constitutionnalité est désormais bien connu, y compris du Conseil constitutionnel⁶⁵. En application des jurisprudences *Red Bull*⁶⁶ et *Layher*⁶⁷, inspirées de la décision d'assemblée *M'Rida*⁶⁸, il est possible d'obtenir la mise à l'écart d'une loi inconstitutionnelle en

dépit de l'effet différé d'une déclaration d'inconstitutionnalité portant sur les mêmes dispositions. L'impossibilité de se prévaloir de l'inconstitutionnalité de la loi n'interdit pas de se prévaloir de son inconstitutionnalité⁶⁹. Au cas particulier, il est particulièrement aisé de se placer sur le terrain conventionnel en se fondant soit sur la méconnaissance de l'article 1^{er} du Premier protocole à la Convention EDH dans le sillage de la jurisprudence *Primopierre* soit sur la violation de l'article 49 de la Charte des droits fondamentaux, les dispositions de l'article 1737, I, 3° constituant une mise en œuvre du droit de l'Union. Saisi de tels arguments qui, en substance, sont similaires à ceux retenus dans la décision *KF3 Plus*, il est plus que probable que le Conseil d'État – soucieux d'une convergence de vues avec le Conseil constitutionnel⁷⁰ – conclue à l'inconstitutionnalité des dispositions réprimant la vente sans facture. En dépit du report de l'abrogation des dispositions litigieuses, la portée de la décision *KF3 Plus* sur les litiges en cours – et même au-delà – apparaît maximale. Les contribuables devraient pouvoir directement s'en prévaloir dans un cadre indemnitaire ou indirectement dans un cadre fiscal sur le fondement de normes d'origine externe.

MARC PELLETIER,
professeur à l'université Paris 8,
co-directeur du CRJP8,
avocat associé, Frenkel & Associés

JURISCLASSEUR : *Fiscal Chiffre d'affaires*, fasc. 2735, par G. Bernier ;
Procédures fiscales, fasc. 110, par J. Lamarque

62. CE, ass., 30 oct. 1996, n° 141043, SA Jacques Dangeville : Lebon, p. 399 ; Dr. fisc. 1997, n° 3, comm. 36 ; RJF 12/1996, n° 1469, concl. G. Goulard, p. 809, chron. S. Austray, p. 799 ; BDCF 6/1996, n° 67, concl. G. Goulard ; AJDA 1996, p. 980, note D. Chauvaux et Th. Girardot.

63. CE, sect., 21 mars 2011, n° 306225, Krupa : JurisData n° 2011-004653 ; Lebon, p. 101 ; Dr. fisc. 2011, n° 13, act. 109 ; JCP A 2011, 2185, note L. Erstein ; RJF 6/2011, n° 742, chron. C. Raquin, p. 597 ; BDCF 6/2011, n° 76, concl. C. Legras ; AJDA 2011, p. 1278, note F. Barque.

64. Dans le cadre d'une action en responsabilité, le débat se déplacerait alors sur la question du lien de causalité entre l'inconstitutionnalité de la loi et le préjudice subi par le contribuable – thématique qui pose actuellement un certain nombre de difficultés, V. sur ce point, C. Malverti et C. Beaufils, *Les causes perdues* : AJDA 2021, p. 966.

65. Dans sa décision *Geoffrey F et a.* du 2 octobre 2020 (*Cons. const.*, 2 oct. 2020, n° 2020-858/859 QPC, *Geoffrey F et a.* : JurisData n° 2020-015452 ; Dr. pén. 2020, comm. 193, obs. A. Maron et M. Haas ; JCP G 2020, 1348, note V. Peltier), le Conseil constitutionnel a prononcé une abrogation différée de dispositions relatives à la détention provisoire dont l'effet a été reporté au 1^{er} mars 2021. Le commentaire de cette décision indique, en conclusion, « d'ici là, et en tout état de cause, les personnes placées en détention provisoire peuvent bénéficier du recours que leur a ouvert la Cour de cassation, sur le fondement de la CESDH, dans ses décisions au fond rendues le même jour que les décisions de renvoi des QPC commentées » (p. 16).

66. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 10 avr. 2015, n° 377207, Sté Red Bull on Premise et Sté Red Bull off Premise : Lebon T., p. 675 et 676 et 827 à 850 ; Dr. fisc. 2015, n° 26, comm. 434, concl. B. Bohnert ; RJF 7/2015, n° 626 et n° 634.

67. CE, 8^e et 3^e ch., 29 mars 2017, n° 399506, Sté Layher : JurisData n° 2016-013387 ; Dr. fisc. 2017, n° 25, comm. 365, concl. R. Victor.

68. CE, ass., 13 mai 2011, n° 316734, M'Rida : JurisData n° 2011-008418 ; Lebon, p. 211 ; Dr. fisc. 2011, n° 41, comm. 560 ; RFDA 2011, concl. É. Geffray, p. 789 et note M. Verpeaux, p. 806 ; AJDA 2011, p. 1136, chron. X. Domino et A. Bretonneau.

69. Cela pourrait d'ailleurs poser d'importantes difficultés pour la mise en œuvre de la rétroactivité *in mitius* à l'égard d'un nouveau dispositif réprimant la vente sans facture qui satisferait aux exigences constitutionnelles. La rétroactivité *in mitius* implique en effet une appréciation *in concreto* de la situation des contribuables concernés et non une appréciation *in abstracto* de la sévérité de deux textes répressifs se succédant dans le temps, V. concl. C. Legras ss CE, 9^e et 10^e ss-sect., 27 mai 2009, n° 307957, SNC Saint-Honoré : JurisData n° 2009-081487 ; Dr. fisc. 2009, n° 28, comm. 412, concl. C. Legras ; RJF 8-9/2009, n° 764. Si le dispositif censuré dans l'affaire *KF3 Plus* est inconstitutionnel, il est alors privé d'application de sorte qu'il ne peut subsister aucune sanction prononcée sur le fondement de ces dispositions. Il pourrait ainsi être soutenu que, quelle que soit la teneur d'un nouveau dispositif réprimant la vente sans facture, son application sera toujours plus sévère que « l'application » de la loi ancienne de sorte que le principe de la rétroactivité *in mitius* – que garantissent également les engagements internationaux et européens de la France – ne pourrait trouver à s'appliquer.

70. V. sur ce point, concl. R. Victor ss CE, 8^e et 3^e ch., 29 mars 2017, n° 399506, Sté Layher. – V. en sens inverse, dans l'hypothèse où le Conseil constitutionnel a déclaré une disposition conforme à la Constitution, CE, 10^e et 9^e ch., 4 déc. 2017, n° 379685, Sté Edenred France : JurisData n° 2017-005869 ; Dr. fisc. 2018, n° 15, comm. 256, concl. É. Crépey, note J.-L. Pierre ; RJF 3 /2018, n° 284. Dans sa chronique consacrée à cette décision (A. Iljic, *Proportionnalité des sanctions fiscales : que retenir de la décision Edenred ?* : RJF 3/2018, p. 331), Anne Iljic observait que « toujours est-il qu'après cette décision [de conformité du Conseil constitutionnel], le Conseil d'État pouvait, en tout état de cause, difficilement ne pas se mettre à l'unisson du Conseil constitutionnel. Toute autre solution eût été vue comme une forme de remise en cause de la solution retenue par ce dernier, et, si le contrôle de conventionnalité restait ouvert, il n'était pas opportun d'adopter au regard de la Convention une solution différente de celle adoptée au regard de la Constitution, tant il est vrai, comme nous l'avons déjà souligné, que les palettes de droits protégés par ces deux textes se rejoignent ».