

**N° 443476**  
**Société KF3 Plus**

**Section**  
**Séance du 23 septembre 2022**  
**Lecture du 07 octobre 2022**

## **CONCLUSIONS**

### **Mme Céline Guibé, rapporteur public**

Si vous avez, de longue date, consacré le principe de l'application immédiate des lois répressives plus douces par le juge de plein contentieux saisi d'une contestation portant sur une sanction administrative, vous avez, jusqu'à présent, refusé que le justiciable puisse s'en prévaloir dans le cadre d'un pourvoi en cassation, lorsque la loi moins sévère n'est entrée en vigueur qu'après la décision rendue par les juges du fond en dernier ressort. C'est pour vous inviter à franchir ce pas que l'affaire a été inscrite devant votre formation de jugement.

1. Si la question de droit qui vous est posée est pure, il n'est pas inutile de l'incarner, dès à présent, dans les faits de l'affaire, pour en illustrer les enjeux.

La société KF3 Plus s'est vue infliger, au titre des années 2012 et 2013, des amendes d'un montant total de 1.259.776 euros en application du 3 du I de l'article 1737 du CGI, qui sanctionne les ventes sans factures entre professionnels<sup>1</sup>. Dans leur rédaction alors en vigueur<sup>2</sup>, ces dispositions prévoyaient l'application d'une amende égale à 50% du montant de la transaction, réduit à 5% de ce montant, lorsque le fournisseur apportait, dans les trente jours de la mise en demeure adressée à cet effet par l'administration fiscale, la preuve que l'opération avait été régulièrement comptabilisée. Faute, en l'espèce, d'avoir apporté une telle preuve dans le délai imparti, c'est le taux de 50% qui a été appliqué à la société KF3 Plus.

La société a contesté, sans succès, ces amendes devant le tribunal administratif d'Amiens, puis devant la cour administrative d'appel de Douai, en invoquant, notamment, le caractère disproportionné des amendes qui lui avaient été infligées. Mais c'est seulement à l'appui du pourvoi formé contre l'arrêt de la cour que la société a songé à invoquer, par la voie de la question prioritaire de constitutionnalité (QPC), la contrariété des dispositions du 3 du I de l'article 1737 du CGI avec le principe de proportionnalité des peines. Vous avez transmis

---

<sup>1</sup> Ces dispositions ne s'appliquent pas aux ventes au détail et aux prestations de services faites ou fournies à des particuliers, à l'exception des prestations de services mentionnées à l'article 290 *quinquies* soumises à la délivrance d'une note, c'est-à-dire les prestations de services comprenant l'exécution de travaux immobiliers.

<sup>2</sup> Résultant de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

cette question au Conseil constitutionnel<sup>3</sup>, qui, par une décision n° 2021-908 QPC rendue le 26 mai 2021 (RJF 8-9/21 n° 827), a déclaré ce texte contraire à la Constitution.

Le Conseil a jugé que ces dispositions, qui instaurent une amende proportionnelle à taux fixe dont le montant n'est pas plafonné et qui reste due, alors même que la transaction aurait été régulièrement comptabilisée par le fournisseur<sup>4</sup>, 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, méconnaissant ainsi le principe de proportionnalité des peines.

Il a toutefois considéré que leur abrogation immédiate entraînerait des conséquences manifestement excessives, justifiant d'en différer la date au 31 décembre 2021. Et il a jugé que les mesures prises avant cette date en application des dispositions déclarées contraires à la Constitution ne pouvaient être contestées sur le fondement de cette inconstitutionnalité, dérogeant ainsi au principe de l'effet utile de la QPC, dont il découle que la déclaration d'inconstitutionnalité doit normalement bénéficier à l'auteur de la QPC et que les dispositions concernées doivent être laissées inappliquées dans les instances en cours (décision n° 2010-108 QPC).

Etant vous-mêmes tenus par cette interdiction édictée par le Conseil constitutionnel, comme vous l'avez confirmé à plusieurs reprises dans des cas analogues<sup>5</sup>, il en résulte que la société KF3 Plus ne peut se prévaloir de la déclaration d'inconstitutionnalité à l'appui de son pourvoi.

Pour parvenir malgré tout à ses fins, elle a exploré, devant vous, plusieurs pistes contentieuses, inégalement prometteuses : celle d'une remise en cause de la cristallisation des effets passés de la loi décidée par le Conseil constitutionnel, au motif qu'elle porterait atteinte à l'exercice de son droit au recours, garanti par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (Convention EDH) ; celle de l'invocation des stipulations de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à cette convention (1P1), auxquelles votre jurisprudence *SCPI Primopierre* (10 mars 2020, n° 437122, aux Tables, RJF 6/20 n° 577) a prêté, à la suite de la Cour EDH<sup>6</sup>, des effets équivalents, en matière d'amendes fiscales, à ceux du principe

---

<sup>3</sup> CE, 24 février 2021, n° 443476, RJF 5/21 n° 516.

<sup>4</sup> L'amende restant notamment due au taux réduit de 5% quand bien même le fournisseur justifierait, dans les trente jours de la mise en demeure, d'une comptabilisation régulière de la transaction permettant à l'administration d'effectuer des contrôles.

<sup>5</sup> Sur les conséquences à tirer, par le juge administratif, de la détermination par le Conseil constitutionnel des conditions et limites de la remise en cause des effets passés d'une disposition législative dont il constate la non-conformité à la Constitution : Ass., 13 mai 2011, Mme A..., n° 316734, au Recueil ; CE, 14 novembre 2012, Association France Nature environnement Réseau juridique, n° 340539, aux Tables ; CE, 12 décembre 2018, Section française de l'Observatoire internationale des prisons, n° 417244, au Recueil.

Pour une illustration en plein contentieux fiscal, dans le cas d'une abrogation différée sans réserve des instances en cours : CE, 10 avril 2015, Société Red Bull on Premise et autre, n° 377207, aux Tables.

<sup>6</sup> Cour EDH, 11 janvier 2007, Mamidakis c/ Grèce.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

constitutionnel de proportionnalité des peines ; et enfin, celle de l'application immédiate des dispositions de la loi de finances pour 2022, qui modifient le 3 du I de l'article 1737 du CGI pour le mettre en conformité avec la décision du Conseil constitutionnel.

2. Nous laisserons de côté, pour l'instant, l'invocation de l'article 1P1.

Elle se heurte, en l'état de votre jurisprudence<sup>7</sup>, au fait que la requérante ne s'en est pas prévalu devant les juges du fond<sup>8</sup>. Toutefois, et indépendamment de la question de l'opérance de ce moyen, la logique commande, dans une situation où le juge est susceptible de faire application d'une loi répressive plus douce pour réformer le montant d'une sanction administrative, qu'il se prononce d'abord sur ce point avant d'examiner une éventuelle violation de l'article 1P1. L'invocation des stipulations de la Convention EDH appelle, en effet, une appréciation *in concreto* de l'existence d'une violation dans le cas précis soumis à l'appréciation du juge<sup>9</sup>, qui ne peut être effectuée, s'agissant du caractère disproportionné d'une amende, qu'une fois le montant de celle-ci régulièrement fixé au regard des règles qui définissent, le cas échéant rétroactivement, l'incrimination et la peine encourue<sup>10</sup>.

3. En revanche, il vous faudra, avant d'examiner la question principale du pourvoi, vous pencher sur le moyen tiré de ce que l'effet différé de la déclaration d'inconstitutionnalité prononcée par le Conseil constitutionnel méconnaît, à l'égard de l'auteur de la QPC, les stipulations de l'article 6§1 de la Convention EDH.

En effet, ce moyen pourrait, théoriquement, permettre à la requérante d'obtenir entièrement gain de cause. Si vous deviez l'accueillir au fond, il conduirait à priver, *ab initio*, de base légale la sanction prononcée, de sorte qu'il n'y aurait, par construction, pas lieu de s'interroger quant à l'application d'une loi nouvelle plus douce.

---

<sup>7</sup> CE, 16 janvier 1995, SARL CIPA, n° 112746, au Rec., déclinant, pour l'invocation d'un moyen tiré de la violation d'une stipulation de la Convention EDH, la solution dégagée, s'agissant d'un moyen tiré de la violation du droit de l'Union européenne, par Sect., 11 janvier 1992, SA Morgane, n° 90995, au Rec., RJF 2/91 n° 219.

<sup>8</sup> Ce qui n'est pas sans soulever quelque difficulté dans une situation comme celle de l'espèce, dans la mesure où la Cour de Strasbourg accepte, pour sa part, d'examiner les recours présentés devant elle, alors même qu'un requérant n'a pas invoqué les stipulations de la Convention devant les juridictions nationales, pour peu qu'il ait soulevé le grief « en substance », en invoquant notamment des moyens d'effet équivalent fondés sur le droit interne, dans les formes et délais prescrits par celui-ci (Cour EDH Gäfgen c. Allemagne, GC, §§ 142 et s), ce qui est bien le cas ici.

<sup>9</sup> Cour EDH, 13 juin 1979, Marckx c/ Belgique, § 58 : « La Cour n'a pas à se livrer à un examen abstrait des textes législatifs incriminés: elle recherche si leur application aux requérants cadre ou non avec la Convention ».

<sup>10</sup> C'est la différence avec l'examen effectué par le Conseil constitutionnel dans le cadre d'une QPC, qui lui impose d'apprécier abstraitement la conformité de la loi à la Constitution et l'amène, comme en l'espèce, à censurer celle-ci lorsqu'elle peut donner lieu à des amendes disproportionnées. La violation des stipulations de l'article 1P1 ne nous semble donc pas automatiquement établie du fait qu'une sanction particulière a été infligée sur le fondement des dispositions ainsi abrogées : il convient d'apprécier concrètement la proportionnalité du montant de l'amende infligée au regard de la gravité des manquements commis.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Nous serons brève à ce sujet, tant la réponse à apporter à ce moyen nous paraît évidente.

Il est certes exact que les stipulations de l'article 6§1 de la Convention EDH sont applicables aux instances devant le juge constitutionnel<sup>11</sup>. Et la requérante a beau jeu de citer la Cour de Strasbourg, qui, à propos de la nécessité de garantir le caractère effectif des droits protégés par la Convention, indiquait qu'il est raisonnable d'admettre que l'intention des requérants qui s'adressent à un tribunal n'est pas de participer à une procédure judiciaire en tant qu'exercice académique, mais bien plutôt d'obtenir un résultat<sup>12</sup>. C'est d'ailleurs précisément cette logique qui a conduit que le Conseil constitutionnel à consacrer le principe selon lequel la déclaration d'inconstitutionnalité doit normalement bénéficier à l'auteur de la QPC – même s'il n'est pas si rare qu'il y fasse exception.

Il est également certain que le droit au recours effectif garanti par l'article 6 n'est pas absolu et peut être restreint dans un but légitime, à condition que cette restriction ne soit pas disproportionnée. La jurisprudence de la Cour EDH sur la modulation par les juges des effets de leurs décisions dans le temps, rare, ne tranche pas le point soulevé<sup>13</sup>. Pour sa part, le Conseil constitutionnel justifie généralement son choix de mettre en œuvre les pouvoirs de modulation que lui confère l'article 62 de la Constitution, par les conséquences manifestement excessives qu'entraînerait une abrogation immédiate de la loi assortie de la remise en cause de ses effets passés. Même si « l'effet inutile » de la QPC, dans une telle hypothèse, a pu être dénoncé par une partie de la doctrine<sup>14</sup>, on comprend aisément que le Conseil constitutionnel soit soucieux des incidences en chaîne d'une disparition pure et simple de la loi pour les instances en cours, tout particulièrement en matière pénale, avec le risque d'invalider toutes les procédures entachées du vice constaté et de nuire à la recherche des auteurs d'infraction<sup>15</sup>.

Le Conseil constitutionnel préserve toutefois l'effet utile de la QPC lorsqu'une déclaration d'inconstitutionnalité porte sur la définition d'une infraction pénale<sup>16</sup> et il lui est, par ailleurs, inaccoutumé de cristalliser, sans réserve transitoire, les effets passés de la loi, lorsqu'il constate qu'une sanction définie par le législateur méconnaît le principe de nécessité et de proportionnalité. En matière fiscale notamment, le Conseil constitutionnel a, par le passé, toujours opté, soit pour l'abrogation immédiate, assortie d'une application rétroactive aux

---

<sup>11</sup> Cour EDH 26 juin 1993, Ruiz-Mateos c/ Espagne, §§ 59 et 60 ; Cour EDH, 18 mars 2009, UNEDIC c. France, § 74.

<sup>12</sup> Cour EDH, 18 février 2020, Cernius et Rinkevicius c/ Lituanie, § 68, traduction libre de la version anglaise.

<sup>13</sup> Cour EDH, 13 juin 1979, Marckx c/ Belgique, précité.

<sup>14</sup> Théo Ducharme, L'effet inutile des QPC confronté aux droits européens, RDP 2019 p. 107 ; F. Brunet, La modulation dans le temps des déclarations d'inconstitutionnalité et d'inconventionnalité : les droits de l'homme en suspens, RFDA 2022 p. 159.

<sup>15</sup> Le premier terrain d'élection de la technique de l'abrogation différée sans rétroactivité procédurale est d'ailleurs la procédure pénale, celle-ci ayant été inaugurée à propos de la garde à vue (Cons. cons., décision n° 2010-14/22 QPC du 30 juillet 2010).

<sup>16</sup> Par ex. Cons. cons., décisions n° 2012-240 QPC du 4 mai 2012, § 7 ; n° 2012-279 QPC du 5 octobre 2012, § 32 ou n° 2013-328 QPC du 28 juin 2013, § 8, et le commentaire aux Cahiers de cette décision.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

instances en cours, des dispositions instaurant une sanction jugée contraire au principe de proportionnalité des peines<sup>17</sup>, soit, dans le cas particulier d'une disposition permettant d'infliger une sanction sans manquement intentionnel, pour une abrogation différée assortie d'une réserve transitoire permettant de purger l'inconstitutionnalité constatée jusqu'à la modification du texte par le législateur<sup>18</sup>.

En l'espèce, si le report de l'abrogation des dispositions de l'article 1737 du CGI, qui prévoyaient, dans le même temps, l'infraction et sa sanction, peut se comprendre au regard des impératifs de la lutte contre la fraude fiscale, il est plus malaisé, s'agissant d'une simple amende fiscale, d'identifier les motifs pour lesquels l'auteur de la QPC devait être exclu du bénéfice de son recours.

Et sans vouloir anticiper sur la question à suivre, il ne nous paraît pas inenvisageable que le Conseil constitutionnel ait eu à l'esprit l'idée que celui-ci pourrait bénéficier, dans le cadre du pourvoi, de la rétroactivité *in mitius*. Par rapport aux techniques de modulation permettant de préserver l'effet utile de la QPC pour son auteur, correspondant, soit à la faculté d'invoquer sans restriction la déclaration d'inconstitutionnalité dans les instances en cours, qui débouche sur l'annulation totale des sanctions en cause, soit à l'énoncé d'une réserve transitoire, dont les contours ne sont pas toujours faciles à tracer, au risque, pour le Conseil constitutionnel d'encourir le reproche de se comporter en « législateur provisoire »<sup>19</sup>, la solution d'une abrogation différée associée à la perspective de l'application de la loi nouvelle plus douce présente, en effet, l'avantage de laisser libre champ au législateur pour décider des modalités selon lesquelles il convient de garantir la proportionnalité de la sanction, non seulement pour l'avenir, mais également pour le passé.

Quoi qu'il en soit, l'examen du moyen tiré de la méconnaissance de l'article 6§1 de la Convention EDH se heurte à un obstacle infranchissable : celui de votre incompétence pour connaître des décisions prises par le Conseil constitutionnel dans le cadre de sa mission de contrôle de la constitutionnalité des lois<sup>20</sup>. En vertu de l'article 62 de la Constitution, ces décisions ne sont, en effet, susceptibles d'aucun recours et s'imposent à toutes les autorités administratives et juridictionnelles. Et, au-delà des seules décisions visées par l'article 62, vous jugez, de longue date, que la juridiction administrative est incompétente pour connaître des actes qui se rattachent à l'exercice par le Conseil constitutionnel des missions qui lui sont

---

<sup>17</sup> Cons. cons. décision n° 2016-554 QPC (amende pour défaut de déclaration de comptes bancaires étrangers ; décision n° 2016-618 QPC (amende pour défaut de déclaration de trust) ; décision n° 2017-667 QPC (amende pour défaut de déclaration des contrats de capitalisation souscrits à l'étranger).

<sup>18</sup> Cons. cons. décision n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018 (sanction de la délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers d'obtenir un avantage fiscal).

<sup>19</sup> P. Puig, Le Conseil constitutionnel et la modulation dans le temps des décisions QPC (RTD Civ 2010. 517).

<sup>20</sup> La solution est si certaine qu'elle a déjà été affirmée par une décision de la 1<sup>e</sup> chambre jugeant seule (16 avril 2012, Mlle B..., n°339110, inédite).

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

confiées par la Constitution ou par des lois organiques prises sur son fondement, selon la formule issue de la décision d'Assemblée C... (25 octobre 2002, n° 235600, au Recueil)<sup>21</sup>.

4. Ce qui nous amène au cœur de l'affaire, à savoir l'applicabilité en cassation de la loi plus douce instituée par le législateur en réponse à la censure du Conseil constitutionnel.

4.1. Le principe de l'application immédiate de la loi nouvelle plus douce – solennellement qualifié, en matière pénale, d'« éternel » par un avis du Conseil d'Etat du 29 prairial an VIII - a été étendu aux sanctions administratives par un avis *M. D...* du 5 avril 1996 (n° 176611, au Recueil, RJF 5/96 n° 607 avec chronique S. Austray p. 311, concl. J. Arrighi de Casanova BDCF 3/96 p. 63), rendu à propos, déjà, d'une sanction fiscale. Le principe en a été décliné hors du champ fiscal un an plus tard, par la décision *Office des migrations internationales*, (17 mars 1997, n° 124588, au Recueil), avant que vous n'en consacriez le caractère d'ordre public par la décision *E...* rendue le 3 décembre 1999 (n° 162925, aux Tables).

L'avis *D...* a fondé l'application de ce principe sur l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Vous vous êtes ainsi placés dans les pas du Conseil constitutionnel, qui avait, dans sa décision « Sécurité et liberté » du 20 janvier 1981 (n° 80-127 DC), déduit de l'article 8 le principe constitutionnel de l'application de la loi plus douce, puisqu'aussi bien, selon les mots du doyen G. Vedel, rapporteur de cette décision « quand une loi nouvelle atténue les rigueurs de la loi ancienne, c'est que le législateur reconnaît que les peines prévues par celle-ci sont devenues excessives et ne sont plus strictement et évidemment nécessaires »<sup>22</sup>. Même si la décision de 1981 concernait la loi pénale, sa transposition aux sanctions administratives ne faisait aucun doute, dès lors que le Conseil constitutionnel avait consacré l'application des principes définis par l'article 8 à l'ensemble du droit répressif<sup>23</sup>.

L'avis *D...* reprend fidèlement la formule de la décision de 1981 du Conseil constitutionnel, qui faisait elle-même écho à la jurisprudence de la Cour de cassation en matière pénale, depuis codifiée à l'article 112-1 du code pénal<sup>24</sup>. Il a ainsi été jugé que le principe de

---

<sup>21</sup> Parmi lesquelles figurent, notamment, le règlement intérieur du Conseil constitutionnel relatif à ses archives (aff. C...) ou encore le refus d'adopter un règlement intérieur visant à régir la procédure relative aux « contributions extérieures » dans le cadre du contrôle a priori de la constitutionnalité des lois (CE, 11 avril 2019, Association Les amis de la Terre France, n° 425063, aux Tables).

<sup>22</sup> Cité dans les commentaires de la décision n° 2010-74 QPC du 3 décembre 2010 (Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel, Cahier n° 30).

<sup>23</sup> Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, § 88. Et le Conseil constitutionnel juge que le pouvoir de fixer les règles d'entrée en vigueur des lois qu'il édicte est reconnu au législateur « sous réserve des l'application immédiate des mesures répressives plus douces » et non pas seulement des mesures pénales plus douces (décision n° 90-277 DC du 25 juillet 1990, § 26).

<sup>24</sup> En vertu duquel « *les dispositions nouvelles s'appliquent aux infractions commises avant leur entrée en vigueur et n'ayant pas donné lieu à une condamnation passée en force de chose jugée lorsqu'elles sont moins sévères que les dispositions anciennes* ».

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

rétroactivité *in mitius* doit s'appliquer aux infractions commises avant l'entrée en vigueur de la loi nouvelle plus douce et n'ayant pas donné lieu à des « condamnations passées en force de chose jugée ». L'expression n'était, à vrai dire, pas très adaptée aux sanctions administratives, qui sont prononcées, non par le juge, mais par l'administration. Elle est propre au droit pénal et fait référence aux condamnations résultant d'une décision du juge pénal à l'encontre de laquelle l'ensemble des voies de recours, y compris celle du pourvoi en cassation, sont épuisées, de sorte que la condamnation devient exécutoire – nous y reviendrons.

Il faut se garder de voir dans cet emprunt au vocabulaire pénal une quelconque prise de position de votre Section quant aux obligations qui s'imposent à vous en votre qualité de juge de cassation, lorsqu'une loi plus douce intervient en cours de pourvoi. Les conclusions du président Arrighi de Casanova n'en font pas mention et le chroniqueur bien informé de cette décision à la RJF relevait que cette question avait été réservée. Le pronostic qu'il avait alors livré en faveur d'une application de la loi nouvelle en cours de pourvoi a toutefois été déjoué douze ans plus tard.

A l'occasion d'une décision *F...* du 26 décembre 2008 (n° 282995, aux Tables sur un autre point), vous avez confirmé la décision d'une cour administrative d'appel validant l'application d'une majoration pour opposition à contrôle fiscal dont le législateur avait ultérieurement réduit le taux, au motif que la loi nouvelle n'était pas entrée en vigueur à la date de l'arrêt attaqué, de sorte que la cour n'avait commis aucune erreur de droit. S'il ne s'agissait pas de la question principale soulevée par le litige et que le point n'a, alors, pas été fiché, et si vous n'avez par la suite, plus été amenés, à notre connaissance, à écarter expressément l'application d'une loi nouvelle intervenue en cours de pourvoi, la rédaction du considérant de principe de vos décisions en matière de rétroactivité *in mitius* a été modifiée en 2009 pour y insérer une référence à la seule obligation pesant sur les juges du fond. A l'occasion de l'affaire *Société ATOM* (Ass. 16 février 2009, n° 274000, au Recueil), qui a fait basculer dans le champ du plein contentieux l'ensemble des sanctions que l'administration inflige à un administré<sup>25</sup>, vous avez ainsi énoncé qu'il appartient au juge du fond, saisi d'une contestation contre une sanction de ce type, de faire application, le cas échéant, d'une loi nouvelle plus douce entrée en vigueur entre la date à laquelle l'infraction a été commise et celle à laquelle il statue.

**4.2.** Nous pensons qu'il y a lieu d'étendre cette obligation au juge de cassation.

La solution retenue en 2008 peut certes, se réclamer de l'orthodoxie juridique. Elle répond, d'une part, à l'acception habituelle que vous donnez des décisions passées en force de chose

---

<sup>25</sup> En l'état de la jurisprudence, la rétroactivité *in mitius* ne s'applique pas aux sanctions disciplinaires, qui relèvent du recours en excès de pouvoir (CE, 8 novembre 1999, G..., n° 191630, au Rec.).

On peut s'interroger sur la validité de cette solution, adoptée sur conclusions contraires du commissaire du gouvernement de l'époque, au regard de la valeur constitutionnelle du principe, comme des exigences découlant de l'article 7 de la Convention EDH.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

jugée dans l'ordre administratif, en écho à la formulation du principe en droit pénal reprise par l'avis *D...*, et se conforme, d'autre part, à la conception classique de l'office du juge de cassation.

**4.2.1.** Les deux questions sont intimement liées dans votre jurisprudence. Vous assimilez, dans l'ordre administratif, les « décisions passées en force de chose jugée » ou encore les « décisions définitives », auxquelles vous prêtez généralement un sens équivalent, aux décisions qui émanent d'un juge statuant en dernier ressort. Cette catégorie s'oppose aux décisions « irrévocables », qui s'entendent de celles à l'encontre desquelles l'ensemble des voies de recours, y compris celle du pourvoi en cassation, ont été exercées ou délaissées. La distinction, classique, est issue des principes dégagés par votre décision d'Assemblée *H...* du 27 octobre 1995 (n° 150703, au Recueil), à propos des lois de validation. Elle se fonde sur la différence de nature entre l'office des juges de première instance et d'appel, d'une part, et celui du juge de cassation, d'autre part. A l'inverse des premiers, ce dernier a pour mission, selon une formule souvent reprise<sup>26</sup>, de juger le jugement, et non le litige, de sorte qu'il ne saurait reprocher aux juges du fond de ne pas avoir fait application d'une règle de droit qui n'était pas en vigueur à la date à laquelle ils se sont prononcés.

On retrouve la même logique lorsqu'il s'agit d'apprécier si une décision rendue par le juge pénal est revêtue de l'autorité absolue de la chose jugée, de sorte que les constatations de fait qui en sont le soutien nécessaire s'imposent au juge administratif (5 décembre 1947, *Sieur Richard*, n°s 81970 et 85305, au Recueil). Sont regardées comme telles les décisions rendues par le juge pénal en dernier ressort, même si elles font l'objet d'un pourvoi en cassation. Cette solution, qui repose sur l'idée que les faits relèvent de l'appréciation souveraine des juges du fond et ne peuvent être discutés en cassation, n'est pas sans paradoxe, puisque la Cour de cassation, pour sa part, considère que les faits ne peuvent être regardés comme ayant été définitivement jugés ni la condamnation passée en force de chose jugée lorsqu'elle fait l'objet d'un pourvoi<sup>27</sup>.

Mais à y regarder de près, l'assimilation, dans votre jurisprudence, des notions de décision passée en force de chose jugée ou définitive, d'une part, et décision rendue en dernier ressort,

---

<sup>26</sup> J.-H. Stahl, répertoire de contentieux administratif, *Recours en cassation*, avril 2009.

<sup>27</sup> Sur les fragilités de cette solution, v. A. Courrèges, concl. sur CE, 29 mai 2009, *Commune de Ligné*, n° 319334, aux Tables ; E. Crépey, concl. sur CE, 28 novembre 2016, *min. c/ Société Autogadeloupe*, n° 390638, aux Tables, qui n'ont toutefois pas proposé d'abandonner cette jurisprudence ancienne et constante, dont l'application ne semble, en pratique, pas soulever de difficulté compte tenu de la rareté des remises en cause des arrêts rendus en dernier en dernier ressort.

Lorsqu'il s'agit de tirer des conséquences automatiques, dans le domaine administratif, d'une condamnation pénale, il n'est, à l'inverse, tenu compte que de la décision irrévocable, c'est-à-dire de la condamnation passée en force de chose jugée, au sens pénal du terme (CE, 30 novembre 1998, *S. n° 184100*, aux Tables, pour la radiation d'un fonctionnaire ; CE, 10 janvier 2001, *I...*, n° 225564, au Recueil, pour la démission d'office d'un élu). La solution repose sur l'idée que c'est le dispositif de la décision pénale qui est alors en cause, la condamnation devant être exécutoire pour en tirer des conséquences.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

d'autre part, admet des exceptions. Comme l'observait E. Crépey dans ses conclusions sur l'affaire *min. c/ Société Autogadeloupe* (28 novembre 2016, n° 390638, aux Tables) l'interprétation que vous en reprenez dépend, en réalité, de la signification que vous entendez lui faire jouer.

Dès l'origine, on trouve trace d'une telle logique fonctionnelle dans la décision *H...*, qui confère la force de chose jugée aux décisions rendues en dernier ressort « pour l'application des lois de validation faisant réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée ». Le président Arrighi de Casanova n'avait d'ailleurs pas fait mystère, dans ses conclusions, des considérations d'opportunité qui plaidaient pour interdire l'application de ces lois rétroactives au stade du pourvoi en cassation : le principe constitutionnel d'indépendance des juridictions, de même que les exigences tenant au caractère équitable du procès garanties par l'article 6§1 de la Convention EDH, imposaient de cantonner au maximum la faculté pour le législateur – sur la suggestion de l'administration – d'arbitrer l'issue d'un litige en changeant les règles du jeu en cours de procès. Il aurait, par ailleurs, été délicat d'adopter une solution plus défavorable aux justiciables que celle qu'avait retenue la Cour de cassation, en matière civile cette fois-ci. Et ce, quand bien même les principes de la procédure civile (article 500 du CPC), qui prêtent la force de chose jugée aux décisions qui ne peuvent plus faire l'objet d'un recours suspensif, ne sont pas pertinents en contentieux administratif, où le procès porte sur un acte exécutoire.

C'est également une logique finaliste qui vous a guidés, mais cette fois, pour retenir la solution inverse, lorsqu'il s'est agi d'interpréter la mention, dont le Conseil constitutionnel assortit généralement ses déclarations d'inconstitutionnalité, qui en permet l'invocation dans toutes les instances « non définitivement jugées » à la date de l'abrogation de la disposition inconstitutionnelle. Vous avez regardé comme telles, aux termes de la décision *min. c/ Société Autogadeloupe* (précitée), les instances n'ayant pas donné lieu à des décisions devenues irrévocables, de sorte que la déclaration d'inconstitutionnalité peut être invoquée pour la première fois devant le juge de cassation. La nature même du dispositif de la QPC, qui peut être présentée pour la première fois au stade de la cassation, engageait en effet à déduire que le Conseil constitutionnel doit, lorsqu'il énonce une telle réserve, être réputé vouloir permettre que le moyen puisse être utilement invoqué dans les pourvois en cours.

**4.2.2.** Au-delà du vocabulaire, c'est l'impossibilité de principe, pour le juge de cassation - hors l'hypothèse particulière du non-lieu en cassation - de tenir compte d'éléments postérieurs, dont les juges du fond ne pouvaient pas connaître, à la date de leur décision, que vous avez remise en cause, à plusieurs reprises, au cours des dernières années.

La première encoche à l'épure de l'office traditionnel du juge de cassation, inaugurant la pratique de la cassation « objective » de jugements pourtant sans reproche à la date de leur édicton, résulte, évidemment, de la QPC. C'est la conséquence logique d'un dispositif intrinsèquement indifférent, dans ses conséquences, aux distinctions procédurales liées aux

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

différentes phases contentieuses au cours desquelles elle peut être invoquée. Vous avez précisé, à l'occasion de la décision d'Assemblée A... (13 mai 2011, n° 316734, au Recueil), que le moyen tiré de l'abrogation, par une décision du Conseil constitutionnel, d'une disposition législative applicable au litige se soulève d'office, même en cassation. Tel est le cas toutes les fois que le Conseil constitutionnel n'interdit pas expressément la remise en cause les effets passés de la disposition inconstitutionnelle dans les instances en cours. Vous en avez fait application, dans l'affaire A..., alors que le Conseil constitutionnel avait renvoyé au législateur le soin de prévoir l'application aux instances en cours des dispositions prises pour remédier à l'inconstitutionnalité constatée. Et vous en avez également fait application, dans la décision déjà mentionnée *min. c/ Société Autoguadeloupe*, dans le cas plus classique d'une abrogation immédiate, assortie de l'application de la déclaration d'inconstitutionnalité aux instances non définitivement jugées.

La prise en compte, par le juge de cassation, d'une déclaration d'inconstitutionnalité postérieure à la décision rendue en dernier ressort était inéluctable, comme l'avait, d'ailleurs, fortement suggéré le Conseil constitutionnel lui-même. Lorsque celui-ci fait le choix de donner un effet rétroactif à sa décision, la disparition de la disposition inconstitutionnelle qui en résulte, pour les instances en cours, relève du champ d'application de la loi, de sorte qu'elle s'impose au juge de cassation. Cet impératif se déduit aussi, plus directement, de l'autorité absolue de la chose jugée qui s'attache aux déclarations d'inconstitutionnalité, et à la modulation de leurs effets dans le temps, décidées par le Conseil constitutionnel<sup>28</sup>.

Si cette première encoche pouvait paraître dictée par les spécificités du mécanisme de la QPC, et devoir être cantonnée à ce dispositif, vous avez, de nouveau, dérogé aux canons habituels de l'office du juge de cassation pour permettre l'invocation en cours de pourvoi du moyen tiré de la méconnaissance de l'autorité de la chose jugée qui s'attache aux constatations de fait qui sont le support de décisions définitives du juge pénal. Par la décision *Mme J...* du 16 février 2018 (n° 395371, au Recueil), votre Section a jugé que ce moyen, d'ordre public, pouvait être invoqué pour la première fois en cassation, même si le jugement pénal intervient postérieurement à la décision de la juridiction administrative frappée de pourvoi.

Cette solution, purement prétorienne, a été inspirée par le souci de veiller à la cohérence du système juridictionnel et de maintenir l'acceptabilité de la dualité de juridiction, dans un contexte où plusieurs juges successifs sont appelés à connaître de la situation d'un même justiciable. A cet effet, vous avez fait le choix de faire primer la mission régulatrice qui s'attache à votre office de cour suprême sur votre mission traditionnelle de contrôle de la rectitude juridique de la décision frappée de pourvoi. Maintenir l'arrêt d'une cour administrative d'appel dont le dispositif fondé sur des faits ultérieurement contredits par un

---

<sup>28</sup> V., sur ce point, les conclusions d'E. Geffray dans l'affaire A... ainsi que celles de J.-P. Thiellay dans l'affaire du même jour, Ass. *Mme K...*, n° 329290, au Recueil, ainsi que la chronique de ces décisions par X. Domino et A. Bretonneau, Les suites de la QPC : histoire et géographie du dialogue des juges, AJDA 2011, p. 1136.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

jugement définitif du juge pénal vous aurait conduits à méconnaître l'autorité qui s'attache aux constatations de fait du juge pénal, dont le caractère absolu découle directement de la nature de la mission impartie à ce dernier et de la gravité des sanctions qu'il est susceptible de prononcer.

**4.2.3.** Comme le relevaient les chroniqueurs de cette décision à l'AJDA<sup>29</sup>, ce sont, jusqu'à présent, des exigences tenant à la mise en cohérence d'un système juridictionnel à plusieurs juges – constitutionnel, administratif, et pénal – qui ont justifié que vous admettiez l'interférence de circonstances postérieures et extérieures à la décision frappée de pourvoi sur l'économie traditionnelle du contrôle de cassation.

La question se pose aussi, naturellement, en ce qui concerne les lois rétroactives intervenues postérieurement aux décisions des juges du fond et n'appelle pas automatiquement, à notre sens, une réponse univoque.

Si nous pensons qu'il n'est pas possible de raisonner de la même manière en présence d'une loi de validation ou d'une loi nouvelle plus douce, c'est parce que les exigences constitutionnelles qui contraignent la définition de l'office du juge de cassation, dans l'un et l'autre cas, jouent en sens opposé. En adoptant une loi de validation, le législateur déroge délibérément au principe selon lequel la loi ne dispose que pour l'avenir<sup>30</sup> dans le but de contrecarrer une décision de justice. Cette dérogation doit donc être cantonnée pour circonscrire l'atteinte à l'indépendance des juridictions et au principe de l'égalité des armes. Dans le cas d'une loi plus douce, la rétroactivité est, au contraire, de principe, sans qu'il ne soit besoin, pour le législateur, de la prévoir puisqu'elle découle directement de l'exigence de nécessité et de proportionnalité des peines.

Ce principe, de valeur constitutionnelle, n'est certainement pas moins impérieux que celui de l'autorité absolue de la chose jugée au pénal, et sa portée ne nous semble pas davantage pouvoir être restreinte par le seul effet du filtre de la procédure de cassation. Maintenir une sanction que le législateur n'estime plus nécessaire vous conduirait, en effet, à faire application d'une loi devenue inconstitutionnelle. Et pour emprunter, encore une fois, à E. Crépey, il y a dans la question qui vous est posée aujourd'hui, à l'instar de celle qui était en jeu dans le précédent *Mme J...*, un affrontement entre deux logiques, mais qui ne se situent pas au même niveau : alors que l'une est affaire de technique juridictionnelle, entièrement entre vos mains, l'autre soulève des enjeux de principe.

Précisons, pour ne plus y revenir, qu'aucune exigence ne s'impose à vous en vertu du droit de l'Union européenne ou du droit conventionnel. La Cour de justice des Communautés

---

<sup>29</sup> S. Roussel et C. Nicolas, Juge de cassation et cour suprême : le Conseil d'Etat combine ses offices, AJDA 2018, p. 852

<sup>30</sup> Article 2 du code civil.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

européennes s'est en effet bornée, dans son arrêt *Silvio Berlusconi et autres* du 3 mai 2005 (GC, C-387/02, §§ 68-69) à ranger le principe de l'application rétroactive de la peine plus légère au rang des principes généraux du droit de l'Union européenne, avant que celui-ci ne soit consacré par l'article 49 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne<sup>31</sup>, sans imposer d'obligation particulière à cet égard au juge de cassation. Quant à l'article 15 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, il ne contient pas d'exigence plus contraignante<sup>32</sup>. De même, la Cour européenne des droits de l'homme, qui a consacré ce principe, tiré de l'article 7 de la Convention, dans son arrêt *Scoppola c. Italie* du 17 septembre 2009 (n° 10249/03, §§ 108-109), n'a expressément fait peser l'obligation d'appliquer la loi nouvelle que sur les juges du fond.

En revanche, le principe constitutionnel, tel qu'il a été interprété par le Conseil constitutionnel, nous paraît, en droit interne, nettement plus engageant. Si la Cour de cassation juge, de longue date, que le principe s'impose à elle en cas d'intervention d'une loi pénale plus douce en cours de pourvoi, le Conseil constitutionnel a donné à cette règle prétorienne une valeur constitutionnelle dans sa décision « Sécurité et liberté » du 20 janvier 1981. Il a censuré des dispositions législatives qui avaient prévu que la loi pénale nouvelle ne s'appliquerait pas aux infractions ayant donné lieu à un jugement sur le fond en dernier ressort avant son entrée en vigueur. Le Conseil a considéré que ces dispositions tendaient à limiter les effets de la règle selon laquelle la loi nouvelle plus douce doit s'appliquer aux infractions n'ayant pas donné lieu à des condamnations passées en force de chose jugée, et qu'elles revenaient, dès lors, à permettre au juge de prononcer les peines prévues par la loi ancienne et qui, selon l'appréciation même du législateur, ne sont plus nécessaires (§§ 74-75). En d'autres termes, il a jugé qu'en matière pénale, la distinction entre l'office du juge du fond, saisi des faits, et celui du juge de cassation, saisi de la légalité du jugement, n'est pas pertinente, pour l'application du principe de rétroactivité *in mitius*.

Même si le Conseil constitutionnel n'a jamais eu l'occasion de se prononcer sur la portée de ce principe s'agissant des sanctions administratives, nous ne voyons pas pour quel motif il pourrait juger qu'une telle distinction y serait plus pertinente, alors que, nous l'avons dit, il veille à assurer une application homogène des exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 pour l'ensemble de la matière répressive. En effet, il n'y a, en matière répressive, pas de différence fondamentale entre l'office de la chambre criminelle de la Cour de cassation et le vôtre, s'agissant de la nature du contrôle exercé sur les décisions des juges du fond, qui justifierait une divergence sur ce point. Pas plus que vous ne l'êtes, la Cour de cassation n'est pas saisie du fond de l'affaire et ne peut, aux termes des articles 567 et 591 du code de

---

<sup>31</sup> Art. 49, § 1 « (...) il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise. Si, postérieurement à cette infraction, la loi prévoit une peine plus légère, celle-ci doit être appliquée ».

<sup>32</sup> Sa rédaction est similaire à celle de l'article 49 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

procédure pénale, annuler un jugement ou un arrêt rendu en dernier ressort qu'en cas de violation de la loi<sup>33</sup>.

Par ailleurs, la spécificité de la procédure pénale, liée au caractère suspensif du pourvoi en cassation, et dont il résulte que ce n'est qu'à l'issue de ce dernier, s'il est exercé, qu'une condamnation pénale devient exécutoire, ne permet pas davantage de justifier que puisse être conférée une portée différente au principe constitutionnel de rétroactivité *in mitius*, selon que le procès concerne une sanction pénale ou une sanction administrative. Comme l'avait exposé le président Arrighi de Casanova dans ses conclusions sur l'affaire *H...*, le critère du caractère suspensif ou non des voies de recours est, radicalement, non pertinent en contentieux administratif, puisqu'à la différence du procès pénal comme du procès civil, le procès devant les juridictions administratives ne suspend pas l'exécution de l'acte administratif, pas même au stade de la première instance.

Nous relèverons que la Cour de cassation n'opère, pour sa part, aucune distinction selon la nature – pénale ou administrative – de la sanction, lorsqu'elle est appelée à appliquer le principe de rétroactivité *in mitius* en cours de pourvoi. La transposition de la règle pénale a été opérée, à propos d'un litige fiscal, par un arrêt publié de la chambre commerciale du 21 mars 2000 (Cass. com., 97-21.894, 21 mars 2000, de Noailles de Mouchy de Poix, Bull. 2000 IV N° 67 p. 56, RJF 6/00, n° 863). La Cour a justifié l'application d'une loi venue réduire le plafond d'une amende fiscale postérieurement au jugement attaqué, au motif que la loi nouvelle plus douce, en tant qu'elle institue une sanction ayant le caractère d'une punition, doit être appliquée immédiatement, nonobstant le caractère non suspensif du pourvoi en matière fiscale. Le principe s'impose donc au juge judiciaire dans toutes les instances en cours, tant qu'une décision irrévocable n'est pas intervenue.

Ceci nous amène à ajouter aux considérations juridiques que nous avons exposées à l'instant une considération d'opportunité en faveur d'une évolution de votre jurisprudence. Alors que la préoccupation d'assurer l'harmonie des jurisprudences des deux cours suprêmes n'avait pas été tout à fait étrangère à la solution retenue dans l'affaire *H...*, à propos des lois de validation, il ne nous semble pas davantage justifié que le principe constitutionnel de la rétroactivité *in mitius* reçoive une application différente selon l'ordre de juridiction devant lequel le litige est porté. Il n'est pas non plus souhaitable, à nos yeux, que soit maintenue, dans l'ordre administratif, une solution plus défavorable au justiciable que celle qui s'applique dans l'ordre judiciaire.

**4.2.4.** Il nous reste à écarter une dernière objection à cette évolution de jurisprudence, qui est propre au cas d'espèce. Faire application du principe de rétroactivité *in mitius* lorsque le Conseil constitutionnel écarte la possibilité d'invoquer, dans les instances en cours,

---

<sup>33</sup> V., pour plus de précisions, L. Boré, Pourvoi en cassation, Rép. Dalloz de droit pénal et de procédure pénale, §§ 164 et s.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

l'inconstitutionnalité de la disposition législative abrogée ne reviendrait-il pas, en pratique, à méconnaître l'autorité de la chose jugée par le juge constitutionnel ?

La réponse est clairement négative. En procédant ainsi, vous écartez la loi ancienne non pas en raison de la censure prononcée par le Conseil constitutionnel, mais en raison de l'intervention de la loi nouvelle plus douce, sur laquelle il ne s'est pas prononcé.

Au demeurant, nous relèverons que l'usage, par le Conseil constitutionnel, de ses pouvoirs de modulation pour cristalliser les effets passés d'une loi inconstitutionnelle dans les instances en cours ne fait pas obstacle à ce que l'auteur de la QPC obtienne, malgré tout, entière satisfaction devant le juge administratif en se prévalant de l'incompatibilité de la disposition en cause avec des normes conventionnelles de portée équivalente au principe constitutionnel méconnu (*A...*, précité). Il n'y a pas là de difficulté, les deux contrôles, l'un abstrait et de portée générale, l'autre concret et de portée limitée au litige, n'ayant pas le même objet.

Enfin, nous l'avons dit, et même s'il est toujours délicat d'interpréter un silence, le choix, par le Conseil constitutionnel, d'une abrogation différée sans réserve des instances en cours pourrait s'interpréter comme une invitation, à l'adresse du juge devant lequel la QPC tirée d'une méconnaissance du principe de proportionnalité des peines est soulevée, à attendre l'intervention de la loi nouvelle pour en faire application dans le litige dont il est saisi. En l'espèce, les travaux préparatoires de la loi de finances pour 2022 montrent que le législateur partageait cette vision des choses, puisqu'il anticipait l'application de la loi nouvelle à l'ensemble des procédures de vérification et contentieux en cours, sans restriction<sup>34</sup>.

**4.3.** Si vous nous suivez pour admettre le principe de l'application, en cassation, de la loi plus douce intervenue postérieurement à la décision frappée de pourvoi, il vous faudra préciser les contours de votre office dans cette hypothèse.

Il ne fait pas de doute, compte tenu de la valeur des principes en jeu, que le moyen tiré de l'application de la loi nouvelle postérieure doit être soulevé d'office en cassation, comme il doit l'être lorsqu'elle est antérieure à la décision attaquée (*E...*, précitée).

S'agissant, par ailleurs de la portée de la cassation prononcée, vous pourrez vous inspirer des précédents se rapportant aux cas dans lesquels les juges du fond ont, à tort, omis d'appliquer la loi nouvelle en vigueur à la date de leur décision. Tout dépend, alors, de la portée de la loi nouvelle. Si celle-ci modifie la définition de l'infraction, son application conduira, normalement, à une cassation de la décision attaquée, en tant qu'elle se prononce sur la sanction infligée. La cassation sera plus étroite, en revanche, lorsque la loi nouvelle se borne à réduire le quantum de la peine encourue, son application ne conduisant, alors, qu'à remettre à cause le montant de la sanction, mais non son bien-fondé. C'était la configuration de l'affaire

---

<sup>34</sup> Exposé des motifs de l'amendement n° II-3501 au projet de loi, v. infra.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

*E...*, relative à la pénalité fiscale pour non divulgation de l'identité de bénéficiaires de revenus distribués, assise sur le montant des rectifications prononcées, où vous avez d'abord écarté les moyens de cassation relatifs à la procédure d'imposition et au bien-fondé de l'impôt, susceptibles de faire tomber l'intégralité de l'amende, avant d'annuler l'arrêt attaqué en tant seulement que celui-ci avait omis de faire application de la loi nouvelle plus douce, puis, dans le cadre du règlement au fond, de substituer une pénalité plus faible à la pénalité initiale. De la même manière, et s'agissant, cette fois, de l'amende pour non déclaration de comptes bancaires à l'étranger, vous avez, dans une décision *Mme L...* (30 décembre 2009, n° 299131, aux Tables sur un autre point) annulé l'arrêt attaqué uniquement en ce qui concerne le montant de l'amende, après avoir écarté les moyens de cassation relatifs au bien-fondé de celle-ci.

Cette façon de procéder nous semble d'autant plus adaptée, lorsque la loi nouvelle est postérieure à l'arrêt attaqué, que l'application du principe de rétroactivité *in mitius* ne justifie, alors, de déroger à l'office traditionnel du juge de cassation et d'annuler la décision frappée de pourvoi que dans la seule mesure de sa moindre sévérité, par rapport à la disposition ayant servi de base à la sanction contestée. Par ailleurs, et dans la mesure où d'autres moyens de cassation seraient de nature à entraîner, s'ils étaient fondés, l'annulation totale de la décision attaquée, la logique commande de les examiner en amont de l'application de la loi nouvelle. Relevons, par analogie, que c'est ainsi que procède la Cour de cassation dans la même configuration (arrêt n° 97-21.894, précité).

5. Ces précisions méthodologiques étant faites, il est temps de revenir aux faits de l'espèce.

**5.1.** A l'exception du moyen tiré de l'inconstitutionnalité des anciennes dispositions de l'article 1737 du CGI, qui a été réglé par la QPC, d'une part, et de l'incompatibilité de la décision du Conseil constitutionnel avec les stipulations de l'article 6§1 de la Convention EDH, d'autre part, la société ne soulève, à l'appui de son pourvoi, que des moyens dirigés contre les motifs par lesquels la cour a validé le montant de l'amende qui lui a été infligée, et qui concernent le calcul de son assiette et son caractère disproportionné.

Vous pourrez donc directement procéder à la comparaison entre la loi ancienne et la loi nouvelle et constater que la sanction des ventes sans facture a effectivement été adoucie par le législateur, à l'occasion de la loi de finances pour 2022<sup>35</sup>. Pour mémoire, les anciennes

---

<sup>35</sup> Article 142 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021, issu de l'amendement n° II-3501 présenté par le gouvernement en première lecture du projet de loi de finances à l'Assemblée nationale.

NB : Le 1° de l'article 142 comporte également un b) ajoutant, au V de l'article 1737, une référence au « deuxième alinéa du 3 du I ». Cette modification est restée sans incidence sur la nature de la sanction encourue en vertu du 3 du I de l'article 1737. En effet, le V de l'article 1737 avait été créé par l'ordonnance n° 2021-1190 du 15 septembre 2021, devenue caduque faute de dépôt d'un projet de loi de ratification dans le délai prévu par l'article 38 de la Constitution et l'article 93 du projet de loi de finances pour 2022, portant ratification de cette ordonnance, ayant été invalidé par la décision n° 2021-833 DC du Conseil constitutionnel. Dans cette mesure, le

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

dispositions du 3 du I de l'article 1737 du CGI prévoyaient une amende non plafonnée, égale à 50% du montant des ventes sans facture, ce taux étant ramené à 5% s'il était justifié d'une comptabilisation régulière de l'opération dans les trente jours d'une mise en demeure adressée par l'administration. La loi nouvelle plafonne le montant de l'amende de 50% à 375.000 euros par exercice et prévoit que l'amende réduite de 5%, désormais plafonnée à 37.500 euros par exercice, s'applique lorsque la transaction « a été comptabilisée ».

L'adoucissement se situe à un double niveau. Le premier, évident, correspond à l'introduction d'un plafond par exercice. Le second, propre à l'application de l'amende à taux réduit, mêle un assouplissement de fond et de procédure. Celui-ci résulte, d'abord, de l'abandon de la condition tenant au délai de 30 jours imparti pour justifier d'une comptabilisation de la transaction, dont la preuve peut, désormais, être apportée par le contribuable à n'importe quel stade de la procédure. Il résulte, ensuite, de la suppression de l'exigence qu'une telle comptabilisation soit « régulière ».

Pour mieux comprendre la portée de cette dernière modification, il faut préciser que les services fiscaux ont pu, comme ils l'ont fait dans la présente affaire, interpréter cette dernière exigence comme visant, non seulement, l'inscription de l'opération dans la comptabilité de l'entreprise, mais encore la conservation de l'ensemble des pièces justificatives correspondantes. Dans la mesure où, parmi ces pièces justificatives, figurent, au premier rang, les factures, une telle interprétation revient à aboutir au résultat absurde correspondant à l'impossibilité, en pratique, de jamais obtenir la réduction de l'amende. La loi nouvelle se traduit donc par un élargissement du champ d'application de l'amende à taux réduit, désormais applicable pour autant que l'opération a fait l'objet d'une inscription comptable. L'application du taux réduit se justifie, dans ce cas, par le fait que le défaut de facture – c'est-à-dire l'infraction sanctionnée - ne fait pas obstacle au contrôle de la comptabilité du fournisseur. Cet adoucissement porte exclusivement sur un facteur – objectif - de réduction du quantum de la peine, mais pas sur la définition, en amont, de l'infraction, qui reste le défaut de délivrance d'une facture.

Si vous nous avez suivie jusque-là, vous constaterez donc que cette loi nouvelle plus douce, bien que postérieure à l'arrêt attaqué, fait obstacle au maintien de son dispositif en tant qu'il statue sur le montant des amendes litigieuses et vous prononcerez son annulation, dans cette mesure.

**5.2.** Compte tenu de l'ancienneté du litige et de l'importance de ses enjeux financiers pour la société KF3 Plus, nous vous proposons, une fois n'est pas coutume, de régler l'affaire au fond.

---

b) du 1° de l'article 142, qui au demeurant, vise un deuxième alinéa inexistant, le 3 du I ne comportant qu'un seul alinéa, n'a pas pu modifier une disposition devenue caduque, et est resté inapplicable.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Vous pourrez constater, en premier lieu, qu'il y a lieu de faire application de l'amende à taux réduit. Il est, en effet, constant que les transactions ayant donné lieu à l'infliction des amendes correspondent à des ventes comptabilisées par la société dans le compte de produits relatif aux recettes en espèces, mais pour lesquelles aucune facture n'a pu être présentée lors des opérations de contrôle. Dans ces conditions, les amendes encourues doivent être fixées à hauteur de 5% du montant des transactions en cause, dans la limite du plafond de 37.500 euros par exercice.

Vous pourrez ensuite écarter le moyen tiré de ce qu'il faudrait, pour déterminer l'assiette de l'amende, retrancher du montant des ventes sans facture inscrites en comptabilité un montant correspondant à la taxe sur la valeur ajoutée applicable à ces opérations. Son bien-fondé est, à vrai dire, sans incidence sur le sort du litige puisque, compte tenu du montant des transactions concernées, qui excède 1,2M€ euros pour chacun des deux exercices vérifiés, les amendes doivent, quel que soit le mode de calcul choisi, être fixées au niveau du plafond légal de 37.500 euros. Mais vous pouvez aussi, en tout état de cause, rejeter le moyen au fond. Le 3 du I de l'article 1737 du CGI prévoit en effet que l'amende est égale à 50%, ou 5% du « montant de la transaction ». Ce montant ne peut se comprendre autrement que comme le montant convenu entre les parties et effectivement réglé par l'acquéreur au vendeur. Il doit être présumé toutes taxes comprises, conformément à votre jurisprudence selon laquelle un prix stipulé sans mention de la TVA doit, en principe, être réputé inclure cette taxe (Sect., 14 décembre 1979, Comité de propagande de la banane, n° 11798, RJF 2/80 n° 99).

Et vous pourrez, enfin, écarter les moyens relatifs au caractère disproportionné des amendes ainsi réformées. S'ils ont formellement été maintenus, dans la perspective d'un règlement au fond, les écritures se bornent à critiquer le montant des amendes infligées sur la base des anciennes dispositions de l'article 1737 du CGI. Puisqu'il n'en est plus fait application, ces moyens sont donc inopérants. En tout état de cause, le montant des amendes étant ramené à 37.500 euros par exercice, aucune atteinte disproportionnée au droit au respect des biens de la requérante, garanti par l'article 1P1, n'est, au fond, caractérisée.

Et par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué en tant qu'il a statué sur le montant des amendes infligées à la société KF3 Plus au titre des années 2012 et 2013 et sur ses conclusions aux fins de sursis à exécution,
- à ce que la société KF3 Plus soit déchargée du montant des amendes qui lui ont été infligées excédant 37 500 € au titre de chacune des années 2012 et 2013 et à la réformation du jugement du tribunal administratif d'Amiens du 4 juillet 2019 en ce qu'il a de contraire ;
- à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat une somme de 6000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- et au rejet le surplus des conclusions du pourvoi et des demandes devant les juges du fond.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*