

Décision n° 2018-745 QPC
du 23 novembre 2018

(M. Thomas T. et autre)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 17 septembre 2018 par la Cour de cassation (chambre criminelle, arrêt n° 2266 du 12 septembre 2018), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour M. Thomas T. et Mme Sandra E., par la SCP Spinosi et Sureau, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2018-745 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit :

- des a et b du 1 de l'article 1728 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités ;
- des mots « *soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits* » figurant au premier alinéa de l'article 1741 du même code, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code général des impôts ;
- l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, ratifiée par l'article 138 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures ;

– la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ;

– les décisions du Conseil constitutionnel n^{os} 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016 ;

– le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

– les observations présentées pour les requérants par la SCP Spinosi et Sureau, enregistrées les 9 et 24 octobre 2018 ;

– les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 9 octobre 2018 ;

– les observations en intervention présentées pour M. Alain B. et M. Alfred T. par Me Éric Planchat, avocat au barreau de Paris, enregistrées respectivement les 24 septembre et 11 octobre 2018, et les 1^{er} et 17 octobre 2018 ;

– les observations en intervention présentées pour M. Bruno L. par Me Jérôme Turot, avocat au barreau de Paris, enregistrées le 9 octobre 2018 ;

– les pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Patrice Spinosi, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation, pour les requérants, Me Planchat, pour MM. Alain B. et Alfred T., parties intervenantes, Me Turot, pour M. Bruno L., partie intervenante, et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique du 13 novembre 2018 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S'EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. Selon le deuxième alinéa de l'article 6 du règlement intérieur du 4 février 2010 mentionné ci-dessus, seules les personnes justifiant d'un « *intérêt spécial* » sont admises à présenter une intervention. M. Alfred T. ne justifie pas d'un intérêt spécial à intervenir dans la procédure de la présente

question prioritaire de constitutionnalité. Par conséquent, son intervention n'est pas admise.

2. Le 1 de l'article 1728 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance du 7 décembre 2005 mentionnée ci-dessus, sanctionne d'une majoration des droits mis à la charge du contribuable certaines omissions déclaratives. Les a et b de ce 1 prévoient que cette majoration est respectivement égale à :

« 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

« 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ».

3. Le premier alinéa de l'article 1741 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 6 décembre 2013 mentionnée ci-dessus, punit d'une amende de 500 000 euros et d'un emprisonnement de cinq ans le fait pour quiconque de se soustraire frauduleusement ou de tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement des impôts, notamment dans les conditions suivantes :

« soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits ».

4. Les requérants, rejoints par les parties intervenantes, soutiennent que le fait qu'une même omission déclarative puisse faire l'objet, à la fois, des poursuites administratives et pénales prévues par les dispositions précitées des articles 1728 et 1741 du code général des impôts méconnaîtrait les principes de nécessité et de proportionnalité des délits et des peines. Ils font notamment valoir, sur le fondement de la réserve d'interprétation formulée par le Conseil constitutionnel aux paragraphes 21 de ses décisions n^{os} 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016 mentionnées ci-dessus, que l'omission déclarative en matière fiscale ne présenterait pas le degré de gravité susceptible de justifier le cumul de ces deux poursuites. Selon les parties intervenantes, faute d'avoir défini des critères objectifs relatifs à la gravité des omissions déclaratives, le législateur aurait également violé le principe de légalité des délits et des peines.

– Sur les conclusions aux fins de saisine de la Cour européenne des droits de l’homme :

5. M. Alain B. demande au Conseil constitutionnel, sur le fondement du protocole n° 16 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l’homme et des libertés fondamentales, de saisir la Cour européenne des droits de l’homme d’une demande d’avis consultatif portant à plusieurs titres sur l’interprétation du protocole n° 7 à cette même convention. Toutefois, aucun motif ne justifie une telle saisine en l’espèce. Ces conclusions doivent être rejetées.

– Sur la conformité des dispositions contestées aux droits et libertés que la Constitution garantit :

6. 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 ainsi énoncés ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions pénales mais s’étendent à toute sanction ayant le caractère d’une punition. Le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l’objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature administrative ou pénale en application de corps de règles distincts. Si l’éventualité que deux procédures soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu’en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l’une des sanctions encourues.

7. Il appartient au Conseil constitutionnel, au regard de ces exigences, d’examiner la constitutionnalité des dispositions contestées de l’article 1728 et de l’article 1741 du code général des impôts puis d’examiner la constitutionnalité de la combinaison de ces mêmes dispositions.

. En ce qui concerne les dispositions contestées du 1 de l’article 1728 et de l’article 1741 du code général des impôts prises isolément :

8. Le 1 de l’article 1728 du code général des impôts institue, en cas de manquement du contribuable à son obligation déclarative dans les délais prescrits, une majoration de 10 %, si aucune mise en demeure ne lui a été notifiée par pli recommandé ou s’il a finalement satisfait à son obligation déclarative dans le délai de trente jours suivant la réception d’une telle mise

en demeure. Cette majoration est portée à 40 % lorsque le document demandé n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception de la mise en demeure. Ces sanctions financières préviennent et répriment les omissions relatives à la déclaration de la base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt. La nature de ces sanctions financières est directement liée à celle des infractions réprimées. Les taux de majoration fixés par le législateur ne sont pas manifestement disproportionnés.

9. Prises isolément, les dispositions contestées du 1 de l'article 1728 du code général des impôts ne sont donc pas contraires aux principes de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité des peines.

10. Les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts punissent d'une amende de 500 000 euros et d'un emprisonnement de cinq ans quiconque a « *volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits* ». Lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen de l'une des manœuvres visées aux 1° à 5° de cet article, ces sanctions sont élevées à une amende de 2 000 000 euros et un emprisonnement de sept ans. Des peines complémentaires, d'une part, de privation des droits civiques, civils et de famille et, d'autre part, de publicité de la décision de condamnation peuvent également être prononcées par le juge pénal. Ces sanctions peuvent être appliquées aux contribuables qui se sont soustraits frauduleusement à l'impôt en omettant volontairement de déclarer des sommes qui y sont soumises. Au regard de l'incrimination prévue par les dispositions contestées, les peines instituées par le législateur ne sont pas manifestement disproportionnées.

11. Toutefois, les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale.

12. Sous cette réserve, les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts prises isolément ne sont pas contraires aux principes de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité des peines.

. En ce qui concerne l'application combinée des dispositions contestées du 1 de l'article 1728 et de l'article 1741 du code général des impôts :

13. Les omissions relatives à la déclaration d'éléments servant à la détermination de l'assiette de l'impôt et à sa liquidation sont réprimées par les dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741. Ce dernier article précise que les sanctions qu'il prévoit s'appliquent « *sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification* » et « *indépendamment des sanctions fiscales applicables* ».

14. Par conséquent, une personne sanctionnée sur le fondement de l'article 1728 est susceptible de faire également l'objet de poursuites pénales sur le fondement de l'article 1741.

15. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable, elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». Il en découle l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale.

16. Les dispositions contestées de l'article 1728 du code général des impôts permettent à l'administration fiscale d'infliger des sanctions pécuniaires aux contribuables en cas de défaut de dépôt ou de dépôt tardif de la déclaration ou de l'acte demandé, que ces manquements soient ou non intentionnels. Ces sanctions, dont le niveau varie selon la nature de l'infraction et en proportion des droits éludés, s'ajoutent à l'impôt dû et sont recouvrées suivant les mêmes règles. Elles visent à garantir la perception de la contribution commune et à préserver les intérêts financiers de l'État. Elles assurent le bon fonctionnement du système fiscal, qui repose sur la sincérité et l'exactitude des déclarations souscrites par les contribuables.

17. Les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts répriment l'omission frauduleuse de déclaration dans les délais prescrits, principalement par des peines d'amende et d'emprisonnement. Elles visent ainsi à garantir l'accomplissement volontaire par les contribuables de leurs obligations fiscales. Les poursuites engagées sur le fondement de l'article 1741 ont un caractère public qui leur confère une exemplarité et une portée dissuasive supplémentaire pour l'ensemble des personnes susceptibles de manquer frauduleusement à leurs obligations fiscales. L'article 1741 du code général des impôts permet également de recouvrer la contribution commune dès lors que toute personne ayant fait

l'objet d'une condamnation sur son fondement est, par application de l'article 1745 du même code, solidairement tenue avec le redevable légal au paiement de l'impôt fraudé et des majorations afférentes.

18. Il résulte de ce qui précède que les dispositions contestées de l'article 1728 comme de l'article 1741 permettent d'assurer ensemble la protection des intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, à la fois dissuasive et répressive. Le recouvrement de la nécessaire contribution publique et l'objectif de lutte contre la fraude fiscale justifient l'engagement de procédures complémentaires dans les cas de fraudes les plus graves. Aux contrôles à l'issue desquels l'administration fiscale applique des sanctions pécuniaires peuvent ainsi s'ajouter des poursuites pénales dans des conditions et selon des procédures organisées par la loi.

19. Le principe de nécessité des délits et des peines ne saurait interdire au législateur de fixer des règles distinctes permettant l'engagement de procédures conduisant à l'application de plusieurs sanctions afin d'assurer une répression effective des infractions. Ce principe impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves d'omission déclarative frauduleuse. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention.

20. La combinaison des exigences constitutionnelles découlant de l'article 8 de la Déclaration de 1789 et de celles découlant de son article 13 permet que, dans les conditions énoncées aux paragraphes 18 et 19, les contribuables auteurs des manquements les plus graves puissent faire l'objet de procédures complémentaires et de sanctions proportionnées en application des dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741.

21. Sous les réserves énoncées aux paragraphes 11 et 19, l'application combinée des dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741 du code général des impôts ne peut donc être regardée comme conduisant à l'engagement de poursuites différentes aux fins de sanctions de faits identiques en application de corps de règles distincts et ne méconnaît pas le principe de nécessité des délits et des peines.

22. Si l'éventualité que deux procédures soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions

encourues. Sous cette réserve, l'application combinée des dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741 du code général des impôts ne méconnaît pas le principe de proportionnalité des peines.

23. Sous les réserves énoncées aux paragraphes 11, 19 et 22, les dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741 du code général des impôts, qui ne méconnaissent pas non plus le principe de légalité des délits et des peines, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1^{er}. – L'intervention de M. Alfred T. n'est pas admise.

Article 2. – Sous les réserves énoncées aux paragraphes 11, 19 et 22, les a et b du 1 de l'article 1728 du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, ainsi que les mots « *soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits* » figurant au premier alinéa de l'article 1741 du même code, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, sont conformes à la Constitution.

Article 3. – Cette décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 22 novembre 2018, où siégeaient : M. Lionel JOSPIN, exerçant les fonctions de président, Mme Claire BAZY MALAURIE, MM. Jean-Jacques HYEST, Mmes Dominique LOTTIN, Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 23 novembre 2018.