



Commentaire

Décision n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018

M. Thomas T. et autre

(Pénalités fiscales pour omission déclarative et sanctions pénales pour fraude fiscale)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 17 septembre 2018 par la Cour de cassation (chambre criminelle, arrêt n° 2266 du 12 septembre 2018) d'une question prioritaire de constitutionnalité posée par M. Thomas T. et Mme Sandra E., relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit, d'une part, des a et b du 1 de l'article 1728 du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités et, d'autre part, 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.

Dans sa décision n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution, sous trois réserves d'interprétation.

Dans cette affaire, M. Laurent Fabius a estimé devoir s'abstenir de siéger.

I. – Les dispositions contestées

Ainsi que le rappelait Mme Nicole Bricq, sénateur, « *Les infractions à la loi fiscale sont sanctionnées par des **pénalités et des sanctions fiscales**, soit les intérêts de retard, les majorations de droit et les amendes. Ces pénalités sont déterminées par l'administration elle-même sous le contrôle du juge de l'impôt. À ces pénalités de nature fiscale peuvent venir s'ajouter, pour les infractions les plus graves, des **sanctions pénales**. Ces dernières sont prononcées par les tribunaux correctionnels, à l'initiative de l'administration fiscale. Le texte répressif le plus couramment appliqué est l'article 1741 du code général des impôts (CGI) qui définit le délit général de fraude fiscale. Toutefois, il existe aussi des délits spéciaux de fraude fiscale, tels que l'organisation de fausse comptabilité par un professionnel, la dissimulation de revenus mobiliers ou encore le défaut de versement des retenues à la source. En outre, les articles 1746*

et 1747 du CGI répriment les délits d'opposition à l'établissement ou au recouvrement de l'impôt »¹.

A. – L'article 1728 du code général des impôts : la sanction de l'omission déclarative

* L'article 1728 du CGI trouve son origine dans les articles 37 et 38 de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, qui sanctionnaient les déclarations incomplètes ou insuffisantes, pour lesquelles la mauvaise foi du contribuable était établie. Avant d'être intégré au CGI par le décret du 20 octobre 1988², ce dispositif a été modifié par l'article 2 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, pour ne plus viser que les abstentions ou les présentations tardives de déclaration et prévoir une échelle de sanctions comportant trois majorations de 10 %, 40 % ou 80 % de l'impôt dû, selon le retard de la déclaration et l'absence de réponse aux mises en demeure.

L'article 13 de l'ordonnance du 7 décembre 2005 précitée a redéfini le champ de la sanction pour viser la répression du « *défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt* ». Les modifications intervenues ensuite se sont bornées à prévoir des dérogations, dans l'application de ces sanctions, en faveur des dispositions spéciales, prévues au 5 de l'article 1728, relatives à l'impôt de solidarité sur la fortune³, puis l'impôt sur la fortune immobilière⁴.

* L'article 1728 du CGI institue une sanction administrative (ou pénalité) fiscale, infligée par l'administration sous le contrôle du juge de l'impôt. Elle réprime par des majorations de droits **le défaut ou le retard dans la production d'une déclaration ou la présentation à la formalité d'un acte quelconque, qui comporte l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation d'un impôt.**

* L'article 1728 du CGI est d'application très large : la pénalité instituée par son 1 est commune à tous les impôts⁵. Elle trouve ainsi à s'appliquer quelle que soit la

¹ Rapport n° 390 (Sénat – 2011-2012) de Mme Nicole Bricq, fait au nom de la commission des finances, sur le projet de loi de finances rectificative pour 2012, tome I, déposé le 21 février 2012.

² Décret n° 88-1001 du 20 octobre 1988, portant incorporation du code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code

³ Article 60 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.

⁴ Article 31 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

⁵ Sous réserve de certaines exclusions : par exemple, lorsqu'est prononcée la majoration de 10 % spécialement prévue pour l'impôt sur le revenu par le paragraphe I de l'article 1758 A du CGI, celle prévue au a du 1 de l'article 1728 ne peut alors être appliquée.

nature de la déclaration ou de l'acte concerné (déclaration annuelle des revenus, déclaration des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, déclaration annuelle relative à la taxe sur les véhicules des sociétés, déclaration de succession, *etc.*), à condition que des droits soient dus par le contribuable⁶.

Il s'agit d'une pénalité « *d'assiette* » sanctionnant les infractions dans l'établissement de l'impôt, par opposition aux pénalités « *de recouvrement* ».

* Les majorations pour omission déclarative prévues par le 1 de l'article 1728 du CGI, dont les a et b faisaient seuls l'objet de la présente QPC, sont de trois ordres :

– une **majoration de 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 (il s'agit du a du 1 contesté dans la QPC à l'origine de la décision commentée) ;

– une **majoration de 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 (il s'agit du b du 1 également contesté) ;

– une **majoration de 80 %** en cas de découverte d'une activité occulte, sans qu'il soit besoin d'adresser une mise en demeure.

L'application de ces majorations est indépendante des modalités de régularisation de la situation du contribuable (production tardive par le contribuable lui-même ou engagement par l'administration d'une procédure de rectification contradictoire ou de taxation d'office)⁷.

B. – L'article 1741 du code général des impôts : la sanction de la fraude fiscale

L'article 1741 du CGI, dont l'historique a été retracé dans le commentaire des décisions n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC⁸, définit et sanctionne pénalement le délit général de fraude fiscale, sans préjudice des dispositions particulières du même code.

⁶ Dans le cas contraire, l'omission relative à une déclaration ou un acte ne comportant pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt, et devant être remis à l'administration fiscale, entraîne l'application d'une amende de 150 euros (1 de l'article 1729 B du CGI).⁷ BOI-CF-INF-10-20-10-20170308, § 20.

⁷ BOI-CF-INF-10-20-10-20170308, § 20.

⁸ Cf. commentaire des décisions n° 2016-545 QPC, *M. Alec W. et autre* et n° 2016-546 QPC, *M. Jérôme C.* (*Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale*).

1. – La définition du délit

Le premier alinéa de l'article 1741 du CGI définit la fraude fiscale comme le fait de se soustraire ou de tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés par le CGI.

Le délit de fraude fiscale implique un élément matériel (la soustraction ou tentative de soustraction caractérisée par l'un des quatre comportements ci-après présentés) et un élément intentionnel (l'intention frauduleuse, autrement dit une violation volontaire et consciente de la loi fiscale dans l'intention de se soustraire à l'impôt). La charge de la preuve du caractère intentionnel de la soustraction incombe au ministère public et à l'administration en vertu de l'article L. 227 du livre des procédures fiscales (LPF).

L'élément matériel du délit peut prendre plusieurs formes :

*« **Omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits.** - La première forme du délit est l'omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits. Il s'agit donc d'une infraction d'omission instantanée qui est consommée dès lors que le contribuable ne dépose pas sa déclaration dans le délai prévu par la loi. Il est important de remarquer que le contribuable pourra faire l'objet de poursuites pénales de ce chef même s'il n'a pas été préalablement mis en demeure par l'Administration de régulariser sa situation, conformément à l'article L. 229 du LPF. A fortiori, le contribuable sera certainement déclaré coupable s'il s'est systématiquement abstenu de procéder aux déclarations malgré les multiples mises en demeure. Par ailleurs, même si l'omission est réparée par la suite, par exemple en effectuant sa déclaration après le délai, l'infraction reste consommée ; en pratique cependant, il existe une certaine tolérance administrative, qui, si elle entraîne l'application de pénalités fiscales, donnera rarement lieu à des poursuites.*

*« **Dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt.** - La deuxième forme du délit consiste à dissimuler volontairement des sommes sujettes à l'impôt. Cette dissimulation porte le plus souvent sur un revenu net global, des bénéfices, des recettes, etc. Concrètement, est incriminé le fait de ne pas mentionner certaines sommes sur la déclaration, soit de manière directe (comme un commerçant qui minorerait ses recettes soumises à la TVA), soit de manière indirecte (par exemple en indiquant bien le montant exact des recettes mais en déclarant aussi des charges déductibles inexistantes ou supérieures à leur montant réel). Ainsi, la dissimulation peut résulter d'une simple déclaration mensongère ou bien de la mise en œuvre de divers stratagèmes destinés à masquer la situation véritable du déclarant. Dans tous les cas, l'article 1741 prévoit une règle peu courante en droit pénal, à savoir une*

tolérance quant au montant de la dissimulation : en effet, la dissimulation n'est incriminée que si elle excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €.

*« **Organisation d'insolvabilité et entrave au recouvrement de l'impôt.** - La troisième forme du délit est l'organisation d'insolvabilité ou le fait de mettre obstacle, par d'autres manœuvres, au recouvrement de l'impôt. Pour retenir cette forme de fraude fiscale, il est alors nécessaire que le débiteur ait soustrait ses biens aux poursuites en recouvrement de l'impôt ou ait fait obstacle par quelque moyen que ce soit au recouvrement. Autrement dit le redevable se dépouille de l'intégralité ou d'une partie de ses biens afin que l'Administration obtienne difficilement le paiement de sa créance : il déplace par exemple des biens saisissables ou encore les vend ou les donne afin d'éviter les saisies du fisc.*

*« **Utilisation de toute autre manière frauduleuse.** - Enfin, la quatrième forme du délit consiste à utiliser tout autre manière frauduleuse. Cette disposition permet de couvrir les astuces ne répondant pas à la définition des trois cas précédents. Par exemple, il peut s'agir du fait de se placer sous un régime fiscal indu dans l'intention de se soustraire à l'impôt »⁹.*

2. – La répression du délit

Les peines encourues au titre du délit général de fraude fiscale prévu par l'article 1741 du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi du 6 décembre 2013¹⁰, sont :

– à titre principal, une amende de 500 000 euros et un emprisonnement de cinq ans en cas de fraude fiscale « simple ». Ces peines sont portées à deux millions d'euros d'amende et sept ans d'emprisonnement en cas de fraude aggravée par la commission des faits en bande organisée ou par l'un des moyens énumérés aux 1° à 5° de l'article 1741. Le premier alinéa de l'article 1741 du CGI précise que ces peines sont encourues « *indépendamment des sanctions fiscales applicables* ».

– à titre complémentaire, les peines facultatives de publicité de la décision prononcée et de privation des droits civiques, civils et de famille. À cela sont encore susceptibles de s'ajouter les peines complémentaires d'interdiction d'exercer une profession et de suspension du permis de conduire prévues par l'article 1750 du même code à l'encontre des personnes physiques.

⁹ C. Claverie-Rousset, « *Le délit de fraude fiscale et les délits voisins* », Droit fiscal 2014, n° 46, 622.

¹⁰ Ces peines ont été augmentées par l'article 106 de la loi du 30 décembre 2017 précitée et par l'article 23 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

C. – Origine de la QPC et question posée

M. Thomas T. et son épouse, Mme Sandra E., se sont vus appliquer des pénalités fiscales pour avoir omis de déclarer dans les délais prescrits leurs revenus au titre des années 2009 à 2013.

Estimant que le caractère systématique des omissions ainsi que la formation des intéressés et les responsabilités qu'ils ont exercées permettaient de suspecter des manquements volontaires à leurs obligations déclaratives, l'administration fiscale a, par ailleurs, déposé plainte du chef de fraude fiscale à l'encontre des deux requérants, après avoir recueilli l'avis conforme de la CIF.

Les époux ont été cités directement devant le tribunal correctionnel de Paris sur le fondement de l'article 1741 du CGI. À cette occasion, ils ont soulevé une QPC portant sur la conformité aux principes constitutionnels de nécessité et de proportionnalité des peines des a. et b. du 1 de l'article 1728 du CGI et 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.

Par un jugement du 29 mai 2017, le tribunal correctionnel de Paris, après avoir refusé de transmettre la QPC à la Cour de cassation et rejeté l'exception d'extinction de l'action publique, a condamné les époux à trois mois d'emprisonnement avec sursis et M. Thomas T. à un an d'inéligibilité.

Par un arrêt du 31 janvier 2018, la cour d'appel de Paris a refusé, à son tour, de transmettre la QPC à la Cour de cassation. Elle a ensuite confirmé les déclarations de culpabilité et condamné chacun des époux à douze mois d'emprisonnement avec sursis ainsi qu'à trois ans d'inéligibilité.

Par l'arrêt précité du 12 septembre 2018, la chambre criminelle de la Cour de cassation a renvoyé au Conseil constitutionnel la QPC aux motifs, tout d'abord, que les dispositions contestées, dans leur version applicable à la cause, n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, dès lors que « *les décisions du Conseil constitutionnel n° 2016-545 et n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016 et n° 2016-556 QPC du 22 juillet 2016 n'ont porté que sur l'insuffisance volontaire de déclaration et non sur l'omission volontaire de déclaration ; qu'en tout état de cause, ces décisions sont de nature à constituer un changement des circonstances, à supposer que les textes concernés aient été déclarés conformes à la Constitution dans les décisions n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011 et n° 2013-679 QPC du 4 décembre 2013* ».

La chambre criminelle a ensuite affirmé que les majorations de droits prévues aux

a et b du 1 de l'article 1728 du CGI étaient « *de nature à pouvoir constituer des sanctions ayant le caractère d'une punition* ».

Enfin, après avoir rappelé la portée des décisions du Conseil constitutionnel du 24 juin 2016 relatives aux sanctions fiscales et pénales applicables aux cas de dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt, la chambre criminelle a considéré que la question posée présentait un caractère sérieux dans la mesure où « *l'application combinée des dispositions contestées permet, en cas d'omission volontaire de faire une déclaration dans les délais prescrits, le cumul, à l'égard de la même personne, d'actions pénale et fiscale, et de sanctions pénales qui sont encourues pour fraude fiscale et punissent tout défaut délibéré de déclaration à temps, peu important le montant des sommes qui ont ainsi pu être dissimulées, et fiscales, qui punissent tout manquement objectif aux obligations déclaratives, et dont le niveau varie selon la nature de l'infraction et en proportion des droits mis à la charge du contribuable, ou résultant de la déclaration déposée tardivement, à savoir une majoration de droits, soit de 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration, dans les trente jours d'une mise en demeure, soit de 40 % lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les trente jours de cette mise en demeure* ».

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

Les requérants, rejoints par les parties intervenantes, soutenaient notamment 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 CGI méconnaissait les principes de nécessité et de proportionnalité des délits et des peines. Ils faisaient 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, que l'omission déclarative en matière fiscale ne présenterait pas le degré de gravité susceptible de justifier le cumul de ces deux poursuites.

A. – Les conclusions aux fins de saisine de la Cour européenne des droits de l'homme

L'une des parties intervenantes avait demandé au Conseil constitutionnel de saisir la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) d'une demande d'avis consultatif portant à plusieurs titres sur l'interprétation du protocole n^o 7 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales¹¹.

¹¹ L'intervenant souhaitait, tout d'abord, que la CEDH soit saisie pour avis de la validité de la réserve émise par la France lors de la ratification en 1986 du protocole n^o 7 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, selon laquelle « *seules les infractions relevant en droit français de la*

C'est la première fois que le Conseil était saisi d'une telle demande, dans le cadre d'une QPC, depuis l'entrée en vigueur, le 1^{er} août 2018, du protocole n° 16 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Selon l'article premier de ce protocole, « *Les plus hautes juridictions d'une Haute Partie contractante, telles que désignées conformément à l'article 10, peuvent adresser à la Cour des demandes d'avis consultatifs sur des questions de principe relatives à l'interprétation ou à l'application des droits et libertés définis par la Convention ou ses protocoles* ».

Après l'adoption de la loi n° 2018-237 du 3 avril 2018 autorisant la ratification du protocole n° 16, la France l'a ratifié le 12 avril 2018, en formulant alors une déclaration selon laquelle les « *plus hautes juridictions* » qui, en application de son article 1^{er}, sont susceptibles d'adresser à la Cour européenne des droits de l'homme des demandes d'avis consultatifs, sont le Conseil constitutionnel, le Conseil d'État et la Cour de cassation.

Dans la présente affaire, le Conseil constitutionnel a accepté d'examiner les conclusions des justiciables en ce sens et, ce faisant, implicitement jugé que les justiciables sont recevables à saisir le Conseil constitutionnel de conclusions aux fins de transmissions de telles demandes pour avis dans le cadre d'une QPC.

Toutefois, en l'espèce, il a jugé que rien ne justifiait la saisine de la CEDH. Le Conseil constitutionnel a donc rejeté les conclusions en ce sens (paragr. 5).

B. – Le grief tiré de la méconnaissance du principe de nécessité des délits et des peines

1. – La jurisprudence constitutionnelle

a. – L'application aux sanctions ayant le caractère d'une punition

* Aux termes de 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* ».

compétence des tribunaux statuant en matière pénale doivent être regardées comme des infractions au sens des articles 2 à 4 du présent Protocole ». Il sollicitait ensuite du Conseil constitutionnel qu'il interroge la CEDH sur la nécessité, sur le fondement de l'article 4 de ce protocole, que le législateur précise les actes et omissions susceptibles de faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions, ainsi que sur la conformité des dispositions contestées à ce même article 4 et sur la nécessité, dans l'hypothèse où le Conseil constitutionnel prononcerait l'inconstitutionnalité des dispositions contestées, que sa déclaration d'inconstitutionnalité s'applique aux instances en cours à la date de la publication de la décision.

Le Conseil constitutionnel juge que les exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 (principes de légalité des délits et des peines, de non rétroactivité des peines, de nécessité, de proportionnalité et d'individualisation des peines) « *ne concernent pas seulement les peines prononcées par les juridictions pénales mais s'étendent à toute sanction ayant le caractère d'une punition* »¹². Pour apprécier le caractère de punition d'une mesure, le Conseil constitutionnel examine si le législateur a poursuivi une finalité répressive.

Constituent des « *sanctions ayant le caractère d'une punition* » au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789 l'ensemble des mesures répressives, qu'elles aient une nature pénale, administrative¹³, civile¹⁴ ou disciplinaire¹⁵.

Depuis sa décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, le Conseil constitutionnel assimile les sanctions fiscales aux sanctions administratives et leur applique le régime constitutionnel applicable à toute sanction ayant le caractère d'une punition¹⁶. Il a notamment jugé, dans sa décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011, que la majoration de 40 % après mise en demeure prévue par l'article 1728 du CGI constituait une sanction ayant le caractère d'une punition¹⁷. Dans le même sens, le Conseil a jugé, dans sa décision n° 2011-103 QPC du 17 mars 2011, que la majoration de 40 % en cas de mauvaise foi prévue par l'article 1729 du CGI constituait une sanction ayant le caractère d'une punition¹⁸. *A fortiori* en a-t-il jugé de même concernant la majoration de 80 % prévue par ce même article dans certains cas d'abus de droit ou si le contribuable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses¹⁹.

b. – La jurisprudence « *non bis in idem* »

Le Conseil constitutionnel a développé une jurisprudence visant à soumettre le cumul des poursuites ou des sanctions administratives et pénales à des exigences qu'il a progressivement consacrées sur le fondement des principes de nécessité et de proportionnalité des délits et de peines.

¹² Voir par exemple la décision n° 2011-199 QPC du 25 novembre 2011, *M. Michel G. (Discipline des vétérinaires)*, cons. 6.

¹³ Décision n° 92-307 DC du 25 février 1992, *Loi portant modification de l'ordonnance n° 45-2658 du 2 novembre 1945 modifiée relative aux conditions d'entrée et de séjour des étrangers en France*, cons. 24 à 28.

¹⁴ Décision n° 2010-85 QPC du 13 janvier 2011, *Établissements Darty et Fils (Déséquilibre significatif dans les relations commerciales)*, cons. 3.

¹⁵ Décision n° 2014-385 QPC du 28 mars 2014, *M. Joël M. (Discipline des officiers publics ou ministériels - Interdiction temporaire d'exercer)*.

¹⁶ Décision n° 82-155 DC du 30 décembre 1982, *Loi de finances rectificative pour 1982*, cons. 33 et 34.

¹⁷ Décision n° 2010-105/106 QPC du 17 mars 2011 précitée.

¹⁸ Décision n° 2011-103 QPC du 17 mars 2011, *Société SERAS II (Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi)*.

¹⁹ Décisions n°s 2016-545 QPC du 24 juin 2016, *M. Alec W. et autre (Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale)*, et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, *M. Jérôme C. (Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale)*.

Cette jurisprudence recouvre trois aspects.

* En premier lieu, le Conseil constitutionnel juge, s'agissant du cumul des sanctions, que « *que, si l'éventualité d'une double procédure peut ainsi conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique, qu'en tout état de cause, le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues* ». Il a précisé « *qu'il appartiendra donc aux autorités administratives et judiciaires compétentes de veiller au respect de cette exigence* »²⁰.

Cette réserve d'interprétation fixe ainsi un plafond à la répression résultant du cumul des sanctions, puisqu'elle ne saurait excéder le niveau maximum de répression prévu par la plus élevée des deux sanctions en cause. Elle est réitérée de manière constante depuis lors, qu'il s'agisse du cumul de sanctions administrative et pénale²¹ ou disciplinaire et pénale²² ou du cumul de deux sanctions administratives²³.

* En deuxième lieu, le Conseil constitutionnel a progressivement²⁴ forgé une jurisprudence particulière relative au cumul des poursuites de nature différente ou de nature similaire.

Dans son dernier état, cette jurisprudence se matérialise dans la formulation de principe suivante : « ***Le principe de nécessité des délits et des peines ne fait pas obstacle à ce que les mêmes faits commis par une même personne puissent faire l'objet de poursuites différentes aux fins de sanctions de nature 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***

²⁰ Décision n° 89-260 DC du 28 juillet 1989, *Loi relative à la sécurité et à la transparence du marché financier*, cons. 22.

²¹ Voir, par exemple, les décisions n° 97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, cons. 41, et n° 2012-266 QPC du 20 juillet 2012, *M. Georges R. (Perte de l'indemnité prévue en cas de décision administrative d'abattage d'animaux malades)*, cons. 8 et 9.

²² Décision n° 2014-423 QPC du 24 octobre 2014, *M. Stéphane R. et autres (Cour de discipline budgétaire et financière)*, cons. 36 et 37.

²³ Décision n° 2013-341 QPC du 27 septembre 2013 *M. Smaïn Q. et autre (Majoration de la redevance d'occupation du domaine public fluvial pour stationnement sans autorisation)*, cons. 8.

²⁴ Décision n° 2012-289 QPC du 17 janvier 2013, *M. Laurent D. (Discipline des médecins)*, cons. 3 ; décision n° 2014-423 QPC du 24 octobre 2014 précitée, cons. 35 ; Décision n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, *M. John L. et autres (Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié)*, cons. 19 et décision n° 2015-513/514/526 QPC du 14 janvier 2016, *M. Alain D. et autres (Cumul des poursuites pénales pour délit d'initié avec des poursuites devant la commission des sanctions de l'AMF pour manquement d'initié II)*; Décision n° 2016-572 QPC du 30 septembre 2016 ; décision n° 2016-572 QPC du 30 septembre 2016, *M. Gilles M. et autres (Cumul des poursuites pénales pour le délit de diffusion de fausses informations avec des poursuites devant la commission des sanctions de l'AMF pour manquement à la bonne information du public)*.

éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues »²⁵.

Pour que de « *mêmes faits* » puissent faire l'objet de « *poursuites différentes* » sans méconnaître le principe de nécessité des peines, il faut qu'au moins l'une des trois²⁶ conditions suivantes soit remplie :

- les sanctions ne tendent pas à réprimer de mêmes faits qualifiés de manière identique ;
- ces deux répressions ne protègent pas les mêmes intérêts sociaux ;
- ces deux répressions aboutissent au prononcé de sanctions de nature différente (la pesée des sanctions pour l'appréciation de ce critère se faisant notamment compte tenu de leur sévérité).

Si, à l'inverse, aucune de ces conditions n'est remplie, il s'agit de poursuites similaires, prohibées par le principe de nécessité des délits et des peines.

Sur ce fondement, le Conseil constitutionnel a ainsi pu juger que les dispositions du code monétaire et financier relatives aux poursuites pour délit d'initié et aux poursuites pour manquement d'initié, qui ne pouvaient « *être regardées comme de nature différente en application de corps de règles distincts devant leur propre ordre de juridiction* » et étaient susceptibles de se cumuler, méconnaissaient le principe de nécessité des délits et des peines²⁷.

En revanche, dans la mesure où l'infraction du code pénal relative au délit d'initié prévoyait une peine d'emprisonnement ou, pour une personne morale, de dissolution, ainsi qu'une amende cinq fois supérieure à celle encourue devant l'autorité des marchés financiers, le Conseil constitutionnel a estimé que les faits réprimés par ce délit et les poursuites en manquement devant cette autorité faisaient « *l'objet de sanctions de nature différente* » et que le cumul de poursuites n'était dès lors pas contraire au principe de nécessité des délits et des peines²⁸. Il a jugé de même, s'agissant des poursuites pénales pour banqueroute ou des poursuites civiles pour faillite personnelle²⁹ ainsi que pour les poursuites pénales

²⁵ Cf. par exemple, décision n° 2016-621 QPC du 30 mars 2017, *Société Clos Teddi et autre (Cumul des poursuites pénales et administratives en cas d'emploi illégal d'un travailleur étranger)*, paragr. 4 ou décision n° 2018-765 DC du 12 juin 2018, *Loi relative à la protection des données personnelles*, paragr. 35.

²⁶ Jusqu'aux décisions précitées n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC, une quatrième condition était prévue, relative au fait que les poursuites et sanctions prononcées ne relèvent pas du même ordre de juridiction. Cette condition a été abandonnée par ces décisions.

²⁷ Décision n° 2014-453/454 QPC et 2015-462 QPC du 18 mars 2015, *M. John L. et autres (Cumul des poursuites pour délit d'initié et des poursuites pour manquement d'initié)*, cons. 19 à 28.

²⁸ Décision n° 2015-513/514/526 QPC du 14 janvier 2016, *M. Alain D. et autres (Cumul des poursuites pénales pour délit d'initié avec des poursuites devant la commission des sanctions de l'AMF pour manquement d'initié – II)*, cons. 11 à 13.

²⁹ Décision n° 2016-570 QPC du 29 septembre 2016, *M. Pierre M. (Cumul des poursuites pénales pour banqueroute avec la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire et cumul des mesures de faillite ou*

et administratives en cas d'emploi illégal d'un travailleur étranger³⁰, dans la mesure où le juge pénal pouvait, notamment prononcer des peines d'emprisonnement.

À partir de la décision n° 2016-550 QPC du 1^{er} juillet 2016, plutôt que de censurer des dispositions ne satisfaisant pas à l'un au moins des trois critères de distinction précités, le Conseil constitutionnel a préféré énoncer une simple réserve d'interprétation aux termes de laquelle : « *Ces cumuls éventuels de poursuites et de sanctions doivent, en tout état de cause, respecter le principe de nécessité des délits et des peines, qui implique qu'une même personne ne puisse faire l'objet de poursuites différentes conduisant à des sanctions de même nature pour les mêmes faits, en application de corps de règles protégeant les mêmes intérêts sociaux* »³¹.

* En dernier lieu, le Conseil constitutionnel a également développé une jurisprudence propre à la situation de cumul de poursuites lorsque celles-ci sont de nature complémentaire.

Dans ses décisions précitées nos 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, il a en effet jugé que, dès lors que des poursuites étaient « *complémentaires* » et non « *différentes* », il n'y avait pas lieu de les confronter aux exigences résultant du principe de nécessité des délits et des peines. En l'espèce, était en cause le cumul des pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et les sanctions pénales associées.

Après avoir jugé que l'article 1729 du CGI et les dispositions contestées de l'article 1741 du même code, prises isolément, n'étaient pas contraires aux principes de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité des peines, sous réserve, concernant ces dernières, qu'elles ne permettent pas 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 fiscale³², le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur l'application combinée de ces dispositions.

Il a tout d'abord constaté que les deux dispositifs répressifs contestés étaient susceptibles de s'appliquer aux mêmes personnes pour les mêmes faits : « *Les insuffisances volontaires de déclaration d'éléments servant à la détermination de*

d'interdiction prononcées dans ces cadres), paragr. 7 et décision n° 2016-573 QPC du 29 septembre 2016, *M. Lakhdar Y. (Cumul des poursuites pénales pour banqueroute avec la procédure de redressement ou de liquidation judiciaire et cumul des mesures de faillite ou d'interdiction prononcées dans ces cadres)*, paragr. 12.

³⁰ Décision n° 2016-621 QPC du 30 mars 2017 précitée.

³¹ Décision n° 2016-550 QPC du 1^{er} juillet 2016, *M. Stéphane R. et autre (Procédure devant la cour de discipline budgétaire et financière)*, paragr. 7 ; décision n° 2016-572 QPC du 30 septembre 2016, *M. Gilles M. et autres (Cumul des poursuites pénales pour le délit de diffusion de fausses informations avec des poursuites devant la commission des sanctions de l'AMF pour manquement à la bonne information du public)*, paragr. 16.

³² Décisions nos 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016 précitées, paragr. 13.

l'assiette de l'impôt et à sa liquidation sont réprimées par l'article 1729 et par les dispositions contestées 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" »³³ et « par conséquent, une personne sanctionnée sur le fondement de l'article 1729 du code général des impôts est susceptible de faire également l'objet de poursuites pénales sur le fondement de l'article 1741 du même code »³⁴.

Après avoir cité l'article 13 de la Déclaration de 1789, dont découle l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, le Conseil a ensuite exposé les finalités des procédures et sanctions prévues par les articles 1729 et 1741 du CGI.

S'agissant de l'article 1729, il a considéré que « les dispositions de l'article 1729 du code général des impôts permettent à l'administration fiscale d'infliger des sanctions pécuniaires aux contribuables notamment en cas de manquement délibéré, d'abus de droit ou de manœuvres frauduleuses. 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 »³⁵.

S'agissant de l'article 1741, il a considéré que « les dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts répriment la dissimulation frauduleuse d'éléments nécessaires à l'établissement de l'impôt principalement par des amendes et des peines 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 »³⁶.

³³ *Ibidem*, paragr. 15.

³⁴ *Ibidem*, paragr. 16.

³⁵ *Ibidem*, paragr. 18.

³⁶ *Ibidem*, paragr. 19.

Dès lors, le Conseil constitutionnel a considéré que les dispositions contestées « 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 » et que « **le recouvrement de la nécessaire contribution publique et l'objectif de lutte contre la fraude fiscale justifient l'engagement de procédures complémentaires dans les cas de fraudes les plus graves** », de sorte qu'« 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 »³⁷.

Le Conseil a déduit de cet examen que l'application combinée de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741 respectait le principe de nécessité des délits et des peines, sous une réserve : « Le principe de nécessité des délits et des peines ne saurait interdire au législateur de fixer des règles distinctes permettant l'engagement de procédures conduisant à l'application de plusieurs sanctions afin d'assurer une répression effective des infractions. Ce principe impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt ». Afin de déterminer et d'orienter ceux des cas pour lesquels l'application combinée des procédures administrative et pénale est possible, il a précisé que « Cette gravité peut résulter **du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention** »³⁸. Sous cette réserve, le Conseil constitutionnel a considéré que « l'application combinée de l'article 1729 et des dispositions contestées 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 »³⁹.

Pour finir, conformément au contrôle qu'il opère habituellement, le Conseil a formulé une réserve d'interprétation garantissant le respect du principe de proportionnalité des peines par l'application combinée des dispositions contestées : « 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 »⁴⁰.

Quelques semaines après avoir rendu ces deux décisions, le Conseil constitutionnel a eu l'occasion d'appliquer sa jurisprudence aux mêmes

³⁷ *Ibidem*, paragr. 20.

³⁸ *Ibidem*, paragr. 21.

³⁹ *Ibidem*, paragr. 23.

⁴⁰ *Ibidem*, paragr. 24.

dispositions du CGI, dans sa décision n° 2016-556 QPC du 22 juillet 2016⁴¹, mais concernant une autre version de l'article 1741 du CGI dont il était saisi, issue de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures.

L'inspiration qui anime cette jurisprudence est que, même si les poursuites sont exercées par des autorités différentes et peuvent conduire à des sanctions de nature distincte, le législateur a entendu articuler ces deux modes de poursuites autour de la même finalité répressive. C'est en réalité la même poursuite qui se déploie selon un ou deux degrés, en fonction de la gravité des faits reprochés. La réserve d'interprétation qui restreint la possibilité d'un tel cumul de poursuites complémentaires « *aux cas les plus graves* » des manquements réprimés rend compte de cette articulation, qui permet au législateur « *d'assurer une répression effective des infractions* ».

Cette jurisprudence, qui repose sur le caractère intégré des deux types de poursuites, trouve un écho, récemment confirmé, dans celles de la CEDH⁴² et de la Cour de justice de l'Union européenne⁴³ (CJUE) selon lesquelles le principe *non bis in idem* ne s'oppose pas à la conduite de procédures mixtes, administratives et pénales, dès lors que ces procédures poursuivent des buts complémentaires et que leur cumul est enserré dans certaines limites.

2. – L'application à l'espèce

Après avoir rappelé sa formule de principe concernant les normes constitutionnelles de référence applicables, c'est-à-dire le principe de nécessité des délits et des peines et le principe de proportionnalité des peines, tous deux garantis par l'article 8 de la Déclaration de 1789, le Conseil constitutionnel a repris la démarche qu'il avait suivie dans les décisions n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016 en contrôlant successivement la conformité à la Constitution des dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741 du CGI prises isolément, puis de ces dispositions combinées entre elles.

Compte tenu de la proximité évidente qu'entretenaient les dispositions contestées avec celles qu'il avait examinées dans ces précédentes décisions, le Conseil s'est prononcé selon des motifs analogues, en reprenant notamment les réserves d'interprétation qu'il avait formulées à cette occasion.

⁴¹ Décision n° 2016-556 QPC du 22 juillet 2016 précitée.

⁴² CEDH, 15 novembre 2016, *A et B c. Norvège*, nos 24130/11 et 29758/11 ; CEDH, 18 mai 2017, *Johannesson et autres c. Islande*, n° 22007/11.

⁴³ CJUE, 20 mars 2018, *Menci*, aff. C-524/15 ; *Garlsson Real Estate e.a.*, aff. C-537/16 ; *Di Puma et Zecca*, aff. jointes C-596/16 et C-597/16.

* S'agissant de la constitutionnalité des dispositions contestées prises isolément, le Conseil constitutionnel a jugé, d'une part, que les a et b du 1 de l'article 1728 instituant des majorations de droits de 10 % ou de 40 % en présence de certaines omissions déclaratives n'étaient pas contraires aux principes de nécessité des délits et des peines et de proportionnalité des peines, dans la mesure où, comme les majorations prévues par l'article 1729 en cas d'insuffisance déclarative, « *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* » (paragr. 8).

Le Conseil a ainsi implicitement jugé que, contrairement à ce que soutenait le Premier ministre dans ses observations, la majoration de 10 % constitue, tout comme celle de 40 %, une sanction ayant le caractère d'une punition.

D'autre part, le Conseil constitutionnel a considéré, pour des motifs identiques à ceux qu'il avait retenus dans les décisions n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC, que les peines instituées par les dispositions de l'article 1741 du CGI réprimant l'omission volontaire de déclaration n'étaient pas manifestement disproportionnées (paragr. 10), nonobstant leur durcissement sous l'effet des lois intervenues entre-temps.

C'est également sous la même réserve d'interprétation qu'il a déclaré ces dispositions conformes au principe de nécessité des délits, afin d'empêcher qu'un contribuable qui aurait été déchargé de l'impôt, pour un motif de bien-fondé, par un jugement à caractère définitif puisse faire l'objet d'une condamnation pénale pour fraude fiscale : « *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* » (paragr. 11).

* La décision du Conseil constitutionnel apparaît tout aussi fidèle à celles du 24 juin 2016 s'agissant de l'application combinée des dispositions contestées.

Après avoir constaté que les dispositifs répressifs institués en matière fiscale et pénale étaient susceptibles de s'appliquer aux mêmes personnes pour les mêmes faits (paragr. 13 et 14), le Conseil a rappelé l'article 13 de la Déclaration de 1789, dont découle l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale (paragr. 15), puis exposé les finalités des procédures et sanctions prévues par les articles 1728 et 1741 du CGI (paragr. 16 et 17). Il a ainsi caractérisé certains des éléments propres à la matière fiscale et aux dispositions adoptées par le

législateur, pour en déduire 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* » et que « *le recouvrement de la nécessaire contribution publique et l'objectif de lutte contre la fraude fiscale justifient l'engagement de procédures complémentaires dans les cas de fraudes les plus graves* » (paragr. 18). Il s'ensuit qu' « *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* » (même paragr.).

Dans ces conditions, le Conseil constitutionnel a considéré que l'application combinée des dispositions contestées de l'article 1728 et de l'article 1741 du CGI respectait le principe de nécessité des délits et des peines, sous réserve que « *les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves d'omission déclarative frauduleuse* » (paragr. 19).

Afin de déterminer et d'orienter ceux des cas pour lesquels l'application de cet ensemble répressif s'impose, le Conseil a rappelé que le seuil de gravité devait s'apprécier en fonction « *du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* » (même paragr.). La reprise, à l'identique, de cette réserve d'interprétation répond au principal argument des requérants, qui estimaient que l'omission déclarative, même volontaire, était insusceptible, en elle-même, d'atteindre au degré de gravité requis pour justifier le cumul de poursuites pénales et fiscales : le Conseil constitutionnel a ainsi considéré que, comme pour la dissimulation frauduleuse, certains comportements d'omission déclarative volontaire pouvaient présenter une telle gravité. On peut ainsi penser à des omissions portant sur des sommes très importantes ou à des manquements répétés dans le temps ou relatifs à de nombreux impôts.

Comme dans les décisions n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC, il découlait ainsi de l'analyse combinée des dispositions contestées que le Conseil constitutionnel n'était pas amené à confronter aux exigences résultant du principe de nécessité des délits et des peines des poursuites distinctes et autonomes, mais un seul et même ensemble répressif.

Après avoir rappelé que, dans un tel cas, « *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 [...] 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* » (paragr. 20) le Conseil

constitutionnel en a conclu que, « *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* » (paragr. 21).

Pour finir, le Conseil constitutionnel a réitéré la réserve d'interprétation classique qui découle du principe de proportionnalité des peines en cas de cumul de sanctions encourues pour les mêmes faits, dans la limite de la plus élevée des deux sanctions encourues : « *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* » (paragr. 22).

Il a donc déclaré les dispositions contestées conformes à la Constitution sous les trois réserves précitées.