

## Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016

*M. Alec W. et autre*

et

## Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016

*M. Jérôme C.*

*(Pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale)*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 30 mars 2016 par la Cour de cassation (chambre criminelle, arrêts n<sup>os</sup> 1736 et 2117 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (enregistrée sous le n° 2016-545) posée pour MM. Alec et Guy W., ainsi que d'une question (enregistrée sous le n° 2016-546) posée pour M. Jérôme C. Ces questions sont relatives à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit, d'une part, de l'article 1729 du code général des impôts (CGI) et, d'autre part, de l'article 1741 du même code.

Dans ses décisions n<sup>os</sup> 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, le Conseil constitutionnel a, sous trois réserves d'interprétation (formulées aux paragraphes 13, 21 et 24 de ses décisions), déclaré conformes à la Constitution, d'une part, l'article 1729 du CGI et, d'autre part, les mots « *soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt* » figurant dans la première phrase du premier alinéa de l'article 1741 du même code, dans sa rédaction résultant de l'ordonnance n° 2000-916 du 19 septembre 2000 portant adaptation de la valeur en euros de certains montants exprimés en francs dans les textes législatifs ainsi que dans sa rédaction résultant de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012.

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

Ainsi que le rappelait Mme Nicole Bricq, rapporteur général de la commission des Finances du Sénat, « *les infractions à la loi fiscale sont sanctionnées par des pénalités et des sanctions fiscales, soit les intérêts de retard, les majorations de droits 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 »<sup>1</sup>.*

## **A. – L'article 1729 du code général des impôts**

### **1. – Objet et portée**

L'article 1729 du CGI institue une sanction administrative fiscale, infligée par l'administration sous le contrôle du juge de l'impôt, qui réprime une catégorie de manquement à l'obligation déclarative : « le manquement d'un contribuable, non à raison des délais d'envoi ou de remise d'une déclaration ou d'un acte dont le contenu sert à l'établissement de l'imposition, mais à raison de son contenu »<sup>2</sup>. L'article 1729 est d'application très large : la pénalité qu'il institue est commune à tous les impôts.

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

\* Le premier alinéa de l'article 1729 énumère les deux types de manquements susceptibles d'être sanctionnés :

– il s'agit, premièrement, des « *insuffisances, omissions ou inexactitudes constatées dans les déclarations ou les actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt* »<sup>3</sup> ;

– et, deuxièmement, de l'obtention indue du versement d'une créance de nature fiscale : « *Sont ici visées les situations dans lesquelles le contribuable doit reverser au Trésor une créance de nature fiscale qu'il a indûment obtenue de l'État. / Par créance de nature fiscale, il convient d'entendre toutes les créances sur l'État liées à un impôt comme, par exemple, les crédits d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés ou la créance née du report en arrière d'un déficit (...). Sont également visés les remboursements de crédits de TVA ainsi que la prime pour l'emploi* »<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Nicole Bricq, Rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 2012, n° 390, tome I, déposé le 21 février 2012 sur le bureau du Sénat.

<sup>2</sup> J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 2<sup>e</sup> éd., n° 2090.

<sup>3</sup> BOI-CF-INF-10-20-20, n° 10.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

\* Ses deuxième, troisième et quatrième alinéas fixent le taux de la majoration applicable selon la qualification du manquement :

– le *a* prévoit une majoration de 40 % en cas de « *manquement délibéré* »<sup>5</sup> (auparavant dénommé « *mauvaise foi* »<sup>6</sup>), qui se caractérise par la combinaison d'un élément matériel (l'insuffisance déclarative) et d'un élément intentionnel (la volonté d'é luder l'impôt). En cas de contestation, la charge de la preuve du manquement délibéré incombe à l'administration en vertu de l'article L. 195 A du livre des procédures fiscales (LPF) ;

– le *b* prévoit une majoration de 80 % en cas d'abus de droit, au sens de l'article L. 64 du LPF. Néanmoins, ce taux est ramené à 40 % lorsque le contribuable n'est pas l'instigateur principal ou le bénéficiaire principal de l'abus de droit. La charge de la preuve du niveau d'implication du contribuable incombe à l'administration ;

– le *c* prévoit une majoration de 80 % dans trois cas : l'existence de « *manœuvres frauduleuses* » ; la dissimulation du prix stipulé dans un contrat ; l'application de l'article 792 *bis* du CGI, c'est-à-dire lorsqu'il a été constaté que la fiducie a été utilisée dans une intention libérale.

Comme la notion de « *manquement délibéré* », celle de « *manœuvres frauduleuses* » suppose la réunion d'un élément matériel et d'un élément intentionnel. Elle « *implique, comme celle de mauvaise foi, une action consciente et personnelle du contribuable pour éluder l'impôt, mais elle s'en distingue par l'exigence en outre d'un montage destiné à égarer l'administration* »<sup>7</sup>.

## 2. – Historique

\* Les articles 37, 38 et 40 de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale<sup>8</sup> sont à l'origine du régime actuel de répression fiscale des omissions déclaratives<sup>9</sup> :

---

<sup>5</sup> C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5<sup>e</sup> édition, 2009, th. n° 56, §5.

<sup>6</sup> BOI-CF-INF-10-20-20 n° 30 : « *l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 qui a procédé à une refonte du régime des pénalités fiscales a notamment remplacé l'expression "mauvaise foi" par l'expression "manquement délibéré". Il s'agit d'une simple modification formelle qui n'emporte aucune conséquence juridique, notamment sur les éléments constitutifs des infractions* ».

<sup>7</sup> C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5<sup>e</sup> édition, 2009, th. n° 57, §4.

<sup>8</sup> L'article 38 de la loi du 27 décembre 1963 se lit en combinaison avec l'article 37 de la même loi.

<sup>9</sup> V., sur les différents apports de la loi, l'intervention de M. Augustin Chauvet lors des débats devant l'Assemblée nationale au cours des séances des 9 et 10 juillet 1963.

- l'article 37 prévoyait l'application de l'intérêt de retard en cas d'omission déclarative pour les impôts établis ou recouvrés par la direction générale des impôts, sauf cas de mention expresse ;
- l'article 38, qui le complétait, prévoyait, en cas d'omission déclarative pour les impôts visés par l'article 37, l'application d'une majoration en pourcentage des droits éludés « *lorsque la bonne foi du redevable ne peut être admise* » et posait, ce faisant et pour la première fois, la présomption de bonne foi ;
- il résultait de la combinaison de ces deux articles qu'alors que le contribuable de mauvaise foi était passible de l'application de la majoration, le contribuable de bonne foi était pour sa part passible de l'intérêt de retard ;
- l'article 38 a unifié les taux de majoration encourus pour les impôts recouvrés par la direction générale des impôts, alors qu'auparavant les taux divergeaient selon les administrations et la nature des impôts ; il prévoyait, néanmoins, deux taux différents, en cas de mauvaise foi, selon la fraction de droits éludés par rapport au montant des droits dus ;
- la majoration prévue par l'article 38 était calculée sur la base des droits éludés, alors qu'auparavant elle était calculée sur la base de l'insuffisance ;
- l'article 38 a mis fin à la modulation du taux de la majoration, dans la limite des plafonds fixés par la loi, en fonction de la gravité de la faute commise. Auparavant, les articles 1726-2, 1729 et 1730-2 du CGI dans leur rédaction résultant de l'article 8 du décret n° 55-467 du 30 avril 1955 relatif à la réforme des procédures et des pénalités fiscales prévoyaient une telle modulation ;
- enfin, l'article 40 prévoyait, en cas d'insuffisance de déclaration ou de versement concernant d'autres impôts (notamment les taxes sur le chiffre d'affaires et les droits d'enregistrement) et « *lorsque la bonne foi du redevable ne peut être admise* », une amende également calculée en fonction des droits éludés.

\* L'article 2 de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale a prolongé l'évolution entamée par la loi du 27 décembre 1963 : son paragraphe II a substitué la formule « *lorsque la mauvaise foi du redevable est établie* » à la formule « *lorsque la bonne foi du contribuable ne peut être admise* ». L'article 19 de la loi du 29 décembre 1977, codifié à l'article L. 195 A du LPF, est venu préciser que « *la preuve de la mauvaise foi ou des manœuvres frauduleuses incombe à l'administration* ».

\* Le paragraphe III de l'article 2 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, dite « *loi Aicardi* », a poursuivi cette évolution. L'article 1729 a été modifié notamment sur deux points :

– le régime des sanctions a été simplifié et les taux des pénalités ont été sensiblement diminués pour s'établir à 40 % en cas de mauvaise foi et à 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit ;

– la dissociation entre les intérêts de retard et la sanction fiscale, entamée par la loi de 1963, a été prolongée : en cas d'insuffisance déclarative, les intérêts de retard sont dus en tout en hypothèse, que le contribuable soit ou non de bonne foi et qu'il encoure ou non les sanctions fiscales.

\* Le paragraphe II de l'article 27 de l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004 relative à des mesures de simplification en matière fiscale a remplacé, au 2 de l'article 1729, relatif à l'application de l'intérêt de retard, les mots « *notification de redressement* » par les mots « *proposition de rectification* ».

\* Tel que réécrit par le paragraphe II de l'article 13 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<sup>10</sup>, l'article 1729 a été expurgé de ses dispositions relatives à l'intérêt de retard, qui ont été réunies dans l'article 1727 du CGI.

Par ailleurs, l'expression « *mauvaise foi* » a été remplacée par l'expression « *manquement délibéré* ».

Enfin, l'architecture interne de l'article 1729 a été modifiée : les cas d'application de la pénalité de 80 % (manœuvres frauduleuses et abus de droit, auxquels a été ajoutée la dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat) ont été regroupés dans un même alinéa et une numérotation alphabétique s'est substituée à une numérotation numérique.

\* L'article 11 de la loi n° 2007-211 du 19 février 2007 instituant la fiducie a prévu un nouveau cas d'application de la majoration de 80 % en complétant le dernier alinéa de l'article 1729 par les mots : « *ou en cas d'application des dispositions de l'article 792 bis* ».

\* L'article 35 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, qui a refondu le régime de l'abus de droit fixé à l'article L. 64 du LPF, a, ce faisant, modifié la sanction prévue à l'article 1729 du CGI en cas d'abus de droit, en réservant la majoration de 80 % à l'instigateur principal et au bénéficiaire principal. La majoration a été ramenée à 40 % pour les autres instigateurs ou bénéficiaires de l'abus de droit, la charge de la preuve de l'implication du contribuable incombant à l'administration.

---

<sup>10</sup> L'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 a été 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.

## **B. – L'article 1741 du code général des impôts**

### **1. – Objet et portée**

L'article 1741 du CGI définit et sanctionne pénalement le délit général de fraude fiscale, sans préjudice des dispositions particulières du CGI.

#### ***a. – 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 code général des impôts.

Le délit de fraude fiscale implique un élément matériel (la soustraction ou tentative de soustraction) 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 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 »<sup>11</sup>.

## **b. – La répression du délit**

### *a) Les peines principales*

Le premier alinéa de l'article 1741 du CGI prévoit des peines principales d'emprisonnement et d'amende. Celles-ci varient selon que les actes sont qualifiés de fraude « simple » ou de fraude « aggravée », cette dernière pouvant être entourée de circonstances aggravantes.

Ce premier alinéa ajoute que ces peines sont encourues « *indépendamment des sanctions fiscales applicables* ».

– La fraude fiscale « simple » est passible d'une part, d'une peine d'emprisonnement d'une durée maximale de cinq ans et, d'autre part, d'une amende dont le montant maximal, fixé à 37 500 euros, a été porté à 500 000 euros par la loi du 14 mars 2012.

---

<sup>11</sup> C. Clavier-Rousset, « Le délit de fraude fiscale et les délits voisins », Droit fiscal 2014, n° 46, 622.

– La fraude fiscale est « *aggravée* » lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen d’achats ou de ventes sans facture, ou au moyen de factures fictives, ou lorsqu’ils ont eu pour objet d’obtenir de l’État des remboursements injustifiés. Avant l’entrée en vigueur de la loi du 14 mars 2012, le montant maximal de l’amende pour fraude fiscale « *aggravée* » était fixé à 75 000 euros. Il a été porté à 750 000 euros par cette loi.

L’amende et la peine de prison ont également été augmentées par la loi du 14 mars 2012 en cas de circonstances aggravantes à la fraude fiscale « *aggravée* » : « *Lorsque les faits mentionnés à la première phrase ont été réalisés ou facilités au moyen soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d’organismes établis dans un État ou un territoire qui n’a pas conclu avec la France, depuis au moins cinq ans au moment des faits, une convention d’assistance administrative permettant l’échange de tout renseignement nécessaire à l’application de la législation fiscale française, soit de l’interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis dans l’un de ces États ou territoires, les peines sont portées à sept ans d’emprisonnement et à 1 000 000 € d’amende* »<sup>12</sup>.

Ces peines ont encore été augmentées par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale.

### *β) Les peines complémentaires*

Les troisième et quatrième alinéas de l’article 1741 du CGI prévoient des peines complémentaires facultatives de privation des droits civiques, civils et de famille et de publicité de la décision prononcée.

Avant la loi de 2012, la publication de la décision devait obligatoirement être prononcée par la juridiction en cas de condamnation.

### *c. – L’engagement des poursuites*

Le cinquième alinéa de l’article 1741 du CGI prévoit que les poursuites pour le délit de fraude fiscale sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du LPF.

Dans son rapport de 2007 consacré à la fraude aux prélèvements obligatoires, le conseil des prélèvements obligatoires rappelait qu’« *en matière de répression pénale de la fraude fiscale, c’est l’administration fiscale qui décide d’engager des poursuites, et non le procureur de la République de sa propre initiative. Néanmoins, cette décision doit être validée par la Commission des infractions fiscales (CIF), créée par la loi du 29 décembre 1977 (...).*

---

<sup>12</sup> Article 15 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012.

*« La CIF joue ainsi un rôle de filtre par rapport aux poursuites pénales que les services de la [direction générale des impôts] souhaite lancer. Dans la très grande majorité des cas, elle donne un avis favorable à l'engagement de poursuites correctionnelles dans les dossiers qui lui sont transmis par l'administration. Depuis 2001, le taux de rejet s'établit entre 4 et 5,5 % des dossiers présentés par la DGI. Une fois l'avis de la CIF donné, les procureurs utilisent généralement la procédure de la citation directe pour poursuivre les faits dénoncés par l'administration fiscale, ce qui présente l'inconvénient de ne pas mettre en cause la responsabilité des complices.*

*« L'importance du taux d'avis favorables donnés par la CIF ne signifie pas que celle-ci ne protège pas le contribuable contre le risque de poursuites correctionnelles abusives en matière fiscale. En effet, la plupart des dossiers transmis à la CIF ne posent pas vraiment de difficultés d'appréciation quant au caractère intentionnel du non paiement des droits. De plus, le passage d'un dossier devant la CIF est précédé, d'un grand nombre de "filtres" au niveau local puis au niveau de l'administration centrale de la direction générale des impôts. (...)*

*« La circulaire Justice – Budget 13 N-3-81 du 30 octobre 1981 indique que "le choix des affaires susceptibles de donner lieu à l'engagement de poursuites correctionnelles s'effectue essentiellement en considération de la nature, de l'importance et de la gravité de la fraude, sans qu'il soit fait exception de la qualité sociale ou professionnelle de ses auteurs. Ceci n'exclut pas, bien entendu, qu'il soit tenu compte, le cas échéant, des circonstances humaines, notamment, propres à chaque cas particulier".*

*« Il ressort de ces dispositions que, dans la décision de porter plainte pour fraude fiscale, l'administration se détermine au vu de critères qui sont de trois ordres : fiscal, pénal et personnel. La pertinence de ces critères est confortée par l'analyse des principales caractéristiques des dossiers qui sont transmis à la Commission des infractions fiscales.*

*« Le montant des droits fraudés est le premier critère. (...) Ainsi, le montant moyen des droits éludés dans les dossiers transmis à la CIF est 2 à 3 fois supérieur au montant moyen des droits éludés dans les dossiers de même nature ayant donné lieu à redressement.*

*« Un autre critère de choix est également la régularité de la procédure administrative d'imposition. L'administration sélectionne également les dossiers qu'elle transmet à la Commission des infractions fiscales en fonction du soin avec lequel a été conduite la procédure d'imposition, pour éviter un éventuel vice de procédure devant le juge pénal.*

*« Concernant les critères d'ordre pénal, la nature et la gravité de la fraude sont les critères les plus importants. Certains mécanismes frauduleux rentrent ainsi dans cette catégorie : les activités occultes, la dissimulation de recettes au moyen d'un logiciel frauduleux, l'utilisation de factures fictives, la participation à un carrousel de TVA, les domiciliations fictives à l'étranger...*

*« L'administration, enfin, tient compte, dans sa décision de saisir la CIF, de critères qui tiennent à la situation personnelle du contribuable, et vont pouvoir justifier de l'indulgence. À cet égard, elle pourra prendre en compte l'âge du contribuable ou sa volonté manifeste de s'amender, par exemple lorsqu'il a acquitté les droits éludés.*

*« D'autres éléments, au contraire, plaideront dans le sens de la sévérité à l'égard des contribuables. C'est notamment le cas de ceux qui exercent des professions comptables, financières ou juridiques. L'administration examine également avec une rigueur particulière le cas des contribuables qui ont déjà fait l'objet de poursuites pénales ou de pénalités fiscales à caractère répressif, et ce même s'il n'y a pas récidive au sens pénal du terme, c'est-à-dire commission du même délit, dans un délai de cinq ans, concernant le même impôt (...).*

*« La DGI a globalement peu recours à la procédure pénale pour sanctionner la fraude fiscale. En moyenne, le nombre de dossiers transmis à la CIF ne dépasse pas 2 % du total des contrôles fiscaux réalisés et, depuis plusieurs années, il oscille dans un intervalle très régulier compris entre 900 et 1 100 dossiers »<sup>13</sup>.*

Sur une moyenne de 60 000 contrôles par an, le nombre de dossiers transmis à la CIF s'est établi à environ 2 %. Ainsi, 1 126 dossiers ont été transmis à la CIF en 2012. Pour 2013 et 2014, ces chiffres ont été de 1 182 et 1 139<sup>14</sup>. Environ 55 % des dossiers transmis l'ont été par l'administration centrale et 45 % par les services déconcentrés<sup>15</sup>. Le taux de rejet des demandes s'est établi à 8,7 % en 2012, 8,5 % en 2013 et 7,5 % en 2014<sup>16</sup>. La moyenne des droits fraudés pour les dossiers transmis s'est élevée à environ 318 000 euros en 2014<sup>17</sup>.

Le conseil des prélèvements obligatoires relève également : *« Les décisions rendues par les juridictions répressives en matière fiscale ne le sont que dans un très petit nombre de cas au bénéfice du contribuable. Ainsi, sur les années 1998 à 2002, la proportion des relaxes, non lieux et autres cas d'extinction de*

---

<sup>13</sup> Conseil des prélèvements obligatoires, « *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle* », rapport, 1<sup>er</sup> mars 2007, p. 193 et s.

<sup>14</sup> Source : Direction générale des finances publiques, « *Cahier statistiques 2014* », p. 12.

<sup>15</sup> Commission des infractions fiscales, Rapport annuel à l'attention du Gouvernement et du Parlement, 2014, p. 6.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 6.

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 7.

*l'action publique, n'excède pas 6 % des contribuables faisant l'objet d'une décision des tribunaux répressifs en matière fiscale (...).*

*« La très forte proportion des décisions de condamnation, définitives ou non, s'explique par la multiplicité des filtres intervenus avant que les juges du siège n'aient à se prononcer. Avant eux, en effet, on l'a dit, les dossiers ont été successivement soumis à l'examen de l'administration fiscale, de la commission des infractions fiscales et du procureur de la République. Il n'est donc guère surprenant qu'en aval de ce processus de sélection, les juridictions répressives soient amenées, dans la très grande majorité des cas, à conclure à la culpabilité des prévenus (...).*

*« Cependant, les sanctions prononcées par le juge pénal du fait du délit de fraude fiscale se situent en majorité dans le premier tiers de l'échelle des peines prévues par la loi. L'emprisonnement ferme est rarement prononcé : en 2004, il ne concernait que 8 % des cas où une peine d'emprisonnement avait été infligée, la durée moyenne d'emprisonnement étant, dans de tels cas, de 11 mois. Dans 92 % des cas où une peine d'emprisonnement était infligée, elle l'était avec sursis, la dure moyenne de la peine d'emprisonnement étant alors de 9 mois. Les peines d'amende, enfin, demeuraient modestes : 90 % d'entre elles étaient inférieures à 15 000 euros »<sup>18</sup>.*

Le plus souvent, les poursuites pénales sont engagées après la procédure fiscale. Toutefois, depuis que l'administration est dotée de nouveaux moyens pour lutter contre la fraude fiscale, celle-ci « n'est désormais plus contrainte de démontrer la fraude pour pouvoir la poursuivre pénalement. Depuis 2010, grâce à la nouvelle procédure judiciaire d'enquête fiscale, l'Administration peut déposer plainte lorsqu'elle soupçonne une fraude fiscale complexe. En effet, les moyens administratifs classiques de contrôle ne sont pas adaptés à la fraude éphémère ou sophistiquée. Dans ces situations, l'Administration choisit d'abord le pénal avant le contrôle fiscal. Les techniques spéciales d'enquêtes judiciaires (écoutes, perquisitions, infiltration, etc.) conviennent mieux à ce type de fraude pour les caractériser et identifier tous les auteurs et les complices. Le contrôle fiscal intervient dans un deuxième temps sur la base des résultats des enquêtes judiciaires. Après quatre années de mise en œuvre, les résultats de cette nouvelle façon d'appréhender la fraude sont très positifs, tant d'un point de vue répressif, dissuasif que budgétaire. En particulier, les importantes saisies judiciaires pratiquées dès le début des opérations sécurisent le recouvrement des créances de l'État. Ce nouveau mode de coordination avec l'autorité

---

<sup>18</sup> Conseil des prélèvements obligatoires, rapport précité, p. 201-202.

*judiciaire et de collaboration avec les services du ministère de l'intérieur est très encourageant »<sup>19</sup>.*

## **2. – Historique**

\* Le délit général de fraude fiscale a été institué par l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales : « *Quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du Trésor public sera puni d'une amende de 1 000 francs au moins et de 5 000 francs au plus, sans préjudice des droits du Trésor* ». En cas de récidive, le contribuable délinquant s'exposait à une peine de prison pouvant aller d'un à cinq ans. Dès l'origine, était prévue la possibilité pour le tribunal de prononcer une peine complémentaire d'affichage.

\* Ces dispositions ont été codifiées à l'article 1741 du CGI par l'article 1<sup>er</sup> du décret n° 65-1060 du 3 décembre 1965<sup>20</sup>.

\* L'article 33 de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994 a modifié l'article 1741 en ajoutant la possibilité pour le tribunal de prononcer la peine complémentaire d'interdiction des droits civiques, civils ou de famille.

\* L'article 7 de l'ordonnance n° 2000-916 du 19 septembre 2000<sup>21</sup> a converti en euros les montants d'amende exprimés précédemment en francs, à valeur constante.

\* L'article 123 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures a supprimé l'avant-dernier alinéa de l'article 1741, qui prévoyait un régime dérogatoire de sanction en cas de récidive, afin que s'applique la règle générale prévue, en cas de récidive, par les articles 132-8 à 132-10 du code pénal pour les personnes physiques et par les articles 132-12 à 132-15 du même code pour les personnes morales.

\* L'article 63 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a modifié le quatrième alinéa de l'article 1741 afin de transformer la peine complémentaire obligatoire d'affichage en une peine complémentaire facultative.

---

<sup>19</sup> G. El Karoui, « *La détection des fraudes : table ronde sur les nouvelles armes de l'administration fiscale* », Droit fiscal 2014, n° 46, comm. 619.

<sup>20</sup> Décret n° 65-1060 du 3 décembre 1965 apportant aux dispositions du code général des impôts les compléments et adaptations rendus nécessaires par la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale.

<sup>21</sup> Cette ordonnance n'a pas été ratifiée. Toutefois, compte tenu de la délimitation de la QPC proposée *infra*, cette circonstance serait sans incidence sur l'analyse du Conseil constitutionnel, dans la mesure où le Conseil accepte de prendre en considération des dispositions non ratifiées pour opérer son contrôle des dispositions de valeur législative qu'il examine.

\* Enfin, l'article 15 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 a augmenté le montant des sanctions prévues en cas de fraude fiscale « *simple* » et de fraude fiscale « *aggravée* ». Il a également prévu des sanctions encore plus élevées lorsque la fraude fiscale « *aggravée* » est entourée de « *circonstances aggravantes* ».

## **C. – Origine des QPC et question posée**

### **1. – La QPC posée par MM. Alec et Guy W.**

\* À la suite du décès de M. Daniel W. en octobre 2001, ses héritiers ont déposé une déclaration de succession le 31 décembre 2008 après y avoir été mis en demeure par l'administration fiscale. Estimant que cette déclaration comportait des omissions, l'administration a engagé une procédure de rectification. M. Guy W., fils du défunt, s'est vu notifier, le 11 août 2011, des rappels de droits de mutation à titre gratuit assortis d'intérêts de retard et de pénalités pour manquement délibéré sur le fondement de l'article 1729 du CGI.

De même, Alec W., en sa qualité d'ayant droit de son père, M. Alec (Sr) W., lui-même fils de M. Daniel W., s'est vu notifier, le 29 juillet 2011, des rappels de droits de mutation à titre gratuit, assortis d'intérêts de retard et de pénalités pour manquement délibéré.

Estimant que des éléments permettaient de suspecter une dissimulation frauduleuse de sommes sujettes à l'impôt, l'administration fiscale a, après avoir recueilli l'avis favorable de la CIF le 21 juillet 2011, déposé une plainte le 22 juillet auprès du parquet de Paris, qui a ouvert une information judiciaire du chef de fraude fiscale à l'encontre des deux requérants sur le fondement de l'article 1741 du CGI.

\* À la suite du décès de M. Alec (Sr) W. en février 2008, ses héritiers ont déposé une déclaration de succession le 23 février 2009.

Estimant que cette déclaration de succession comportait des omissions au titre de la quote-part provenant de la succession de M. Daniel W., l'administration a engagé une procédure de rectification. M. Alec W., fils du défunt, s'est vu notifier des rappels de droits de mutation à titre gratuit, assortis d'intérêts de retard et de pénalités pour manquement délibéré.

Après avoir recueilli l'avis conforme de la CIF le 18 décembre 2012, l'administration fiscale a déposé le 20 décembre une plainte auprès du parquet de Paris, qui a ouvert une information judiciaire du chef de fraude fiscale à l'encontre de M. Alec W. sur le fondement de l'article 1741 du CGI.

Par ordonnance du juge d'instruction de Paris du 9 avril 2015, MM. Alec et Guy W. ont été renvoyés devant le tribunal correctionnel notamment pour le chef de fraude fiscale.

L'affaire a été appelée à l'audience le 4 janvier 2016. À cette occasion, MM. Alec et Guy W. ont présenté une QPC portant sur la conformité des articles 1729 et 1741 du CGI aux principes constitutionnels de nécessité et de proportionnalité des peines. Selon eux, ces principes s'opposent au cumul entre la procédure fiscale et les poursuites pénales prévues respectivement par les articles 1729 et 1741 du CGI, s'agissant des mêmes faits et des mêmes personnes.

Par un arrêt n° 1736 du 30 mars 2016<sup>22</sup>, la chambre criminelle de la Cour de cassation a renvoyé au Conseil constitutionnel la QPC au motif qu'elle « *présente un caractère sérieux en ce qu'elle porte sur la compatibilité des dispositions critiquées avec le principe de nécessité des délits et des peines* » dès lors que ces dispositions « *sont susceptibles de permettre, en violation de ce principe, que des mêmes faits, définis et qualifiés de manière identique, commis par une même personne, fassent l'objet de deux poursuites, fiscale et pénale, qui visent à protéger les mêmes intérêts sociaux, peuvent aboutir au prononcé de sanctions de nature équivalente et relèvent du même ordre de juridiction* ».

## **2. – La QPC posée par M. Jérôme C.**

À la suite de la révélation, en décembre 2012, de l'existence d'un compte bancaire en Suisse non déclaré au nom de M. Jérôme C., le parquet de Paris a diligenté à son encontre une enquête préliminaire suivie de l'ouverture d'une information judiciaire le 19 mars 2013.

Après avoir recueilli l'avis conforme de la CIF le 26 avril 2013, l'administration fiscale a déposé une plainte à l'encontre du requérant et de son épouse pour fraude fiscale sur le fondement de l'article 1741 du CGI à raison de la souscription de déclarations minorées, notamment en matière d'impôt de solidarité sur la fortune au titre des années 2010 à 2012 et de contribution exceptionnelle sur la fortune au titre de l'année 2012.

Par ailleurs, l'administration a engagé un contrôle fiscal à l'encontre de M. Jérôme C. et de son épouse. Ils se sont vu notifier le 18 novembre 2013 une proposition de rectification en matière d'impôt de solidarité sur la fortune et de contribution exceptionnelle sur la fortune au titre des années 2007 à 2012. Il en est résulté des suppléments d'imposition assortis de la pénalité de 80 % pour manœuvres frauduleuses prévue à l'article 1729 du CGI.

---

<sup>22</sup> Revenant ainsi sur des refus de renvoi antérieurs : cf. Cass. crim., 25 juin 2014, n° 13-87.692 (JurisData n° 2014-014235)

Par un arrêt n° 2117 du 30 mars 2016, la chambre criminelle de la Cour de cassation a renvoyé au Conseil constitutionnel la QPC au motif qu'elle « *présente un caractère sérieux en ce qu'elle porte sur la compatibilité des dispositions critiquées avec le principe de nécessité des délits et des peines* » dès lors que ces dispositions « *sont susceptibles de permettre, en violation de ce principe, que des mêmes faits, définis et qualifiés de manière identique, commis par une même personne, fassent l'objet de deux poursuites, fiscale et pénale, qui visent à protéger les mêmes intérêts sociaux, peuvent aboutir au prononcé de sanctions de nature équivalente et relèvent du même ordre de juridiction* ».

Plusieurs contribuables ayant fait l'objet, à raison des mêmes faits, de sanctions fiscales et pénales sur le fondement des articles 1729 et 1741 du CGI en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de taxe sur la valeur ajoutée ont été admis à intervenir.

## **II. – Les conditions de l'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées**

### **A. – La détermination de la rédaction dans laquelle les dispositions étaient contestées**

\* La QPC n° 2016-545 déposée par MM. Alec et Guy W. devant la Cour de cassation précisait qu'étaient contestés « *les articles 1729 et 1741 du code général des impôts dans leur version applicable à la date de prévention* ».

Dans la motivation de sa décision de renvoi, la Cour de cassation avait précisément identifié l'article 1729 du CGI « *dans sa rédaction actuellement en vigueur, issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008* », et l'article 1741 du même code « *dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005* ».

Le Conseil s'est fondé sur ces éléments pour considérer qu'il n'avait pas à établir la version des dispositions contestées dont il était saisi.

Toutefois, la rédaction de l'article 1741 du CGI n'ayant pas été modifiée par l'ordonnance du 7 décembre 2005, le Conseil constitutionnel a considéré que « *saisie d'une question prioritaire de constitutionnalité portant sur "les articles 1729 et 1741 du code général des impôts dans leur version applicable à la date de prévention", la Cour de cassation a jugé que cette question portait sur l'article 1729 du code général des impôts "dans sa rédaction actuellement en vigueur, issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008" et sur l'article 1741 du même code" dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005". Toutefois, l'ordonnance du 7 décembre 2005 mentionnée ci-dessus n'a pas modifié la rédaction de l'article 1741 du code général des*

*impôts. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité dont le Conseil constitutionnel est saisi porte sur l'article 1729 du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2008 mentionnée ci-dessus et sur l'article 1741 du même code dans sa rédaction résultant de l'ordonnance du 19 septembre 2000 mentionnée ci-dessus* » (décision n° 2016-545 QPC, par. 1).

\* La QPC n° 2016-546 présentée par M. Jérôme C. devant la Cour de cassation précisait qu'étaient contestés « *les articles 1729 et 1741 du code général des impôts dans leur version applicable à la date de prévention* ».

Dans la motivation de sa décision de renvoi, la Cour de cassation avait précisément identifié l'article 1729 du CGI « *dans sa rédaction actuellement en vigueur, issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008* », et l'article 1741 du même code « *dans sa rédaction issue de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012* ».

Le Conseil s'est fondé sur ces éléments pour considérer qu'il n'avait pas à établir la version des dispositions contestées dont il était saisi. Il a donc considéré qu'il était saisi de l'article 1729 dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 2008 et de l'article 1741 dans sa rédaction issue de la loi du 14 mars 2012 (décision n° 2016-546 QPC, par. 1).

## **B. – La délimitation du champ de la QPC**

Dans les deux affaires dont était saisi le Conseil constitutionnel, les requérants, les autres parties au litige et les intervenants soutenaient que « *les sanctions administratives et pénales respectivement instituées par les articles 1729 et 1741 du code général des impôts s'appliquent aux mêmes faits commis par une même personne, protègent les mêmes intérêts sociaux, sont d'une nature et d'une sévérité équivalentes et, enfin, relèvent du même ordre de juridiction. L'application combinée de ces deux articles serait contraire à la règle de non cumul des peines dite communément "non bis in idem", au principe de nécessité des délits et des peines ainsi qu'au principe de proportionnalité des peines, garantis par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789* » (par. 4).

Au regard de ces griefs, le Premier ministre faisait valoir que la question devait être regardée comme portant sur l'ensemble des dispositions de l'article 1729 du CGI et sur celles des dispositions de l'article 1741 du même code qui sont susceptibles de réprimer les mêmes faits d'insuffisance déclarative. Il relevait que la question ne mettait pas en cause la répression pénale de la soustraction frauduleuse au paiement de l'impôt. Il relevait également que cette question ne

mettait pas en cause la répression pénale de la soustraction frauduleuse à l'établissement de l'impôt au moyen du défaut de déclaration (qui est fiscalement sanctionné par l'article 1728 du CGI).

Le Conseil constitutionnel a fait le choix de restreindre le champ de la QPC de cette manière : « *Est ainsi contestée la constitutionnalité des articles 1729 et 1741 du code général des impôts en cas d'insuffisance volontaire de déclaration. Compte tenu du champ d'application respectif de ces deux articles, la question prioritaire de constitutionnalité porte, d'une part, sur l'article 1729 du code général des impôts et, d'autre part, sur les mots "soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt" figurant dans la première phrase du premier alinéa de l'article 1741 du même code* » (par. 5).

### **C. – Le changement de circonstances justifiant un nouvel examen de dispositions déclarées conformes à la Constitution**

Le Conseil constitutionnel n'avait jamais statué sur les dispositions contestées de la première phrase du premier alinéa de l'article 1741 du CGI.

En revanche, dans les motifs et le dispositif de sa décision n° 2010-103 QPC<sup>23</sup>, il avait déclaré conformes à la Constitution les mots « *de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie* » figurant au 1 de l'article 1729 du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006, résultant de l'ordonnance du 25 décembre 2004. Ultérieurement, l'ordonnance du 7 décembre 2005 avait remplacé, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006, les mots « *de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie* » par les mots « *40 % en cas de manquement délibéré* ».

Selon l'article 23-2 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, « *la juridiction statue sans délai par une décision motivée sur la transmission de la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil d'État ou à la Cour de cassation. Il est procédé à cette transmission si les conditions suivantes sont remplies : / 1° La disposition contestée est applicable au litige ou à la procédure, ou constitue le fondement des poursuites ; / 2° Elle n'a pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances ; / 3° La question n'est pas dépourvue de caractère sérieux* ».

La question se posait donc de savoir si, en l'espèce, le Conseil constitutionnel était saisi de dispositions qu'il avait déjà déclarées conformes et, le cas échéant, si un changement des circonstances justifiait qu'il se prononce à nouveau.

---

<sup>23</sup> Décision n° 2010-103 du QPC du 17 mars 2011, *Société SERAS II (Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi)*.

\* La notion de « *changement des circonstances* » existait dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel antérieurement à la QPC. Elle a été précisée dans le contrôle *a posteriori*.

Dans le contrôle *a priori*, le Conseil avait déjà eu recours à cette notion comme le montre la décision n° 2008-573 DC du 8 janvier 2009<sup>24</sup>. Le Conseil est alors revenu sur la règle imposant un nombre de deux députés minimum par département. Il a invoqué un changement des circonstances de droit (le maximum de 577 députés fixé par le code électoral sur le fondement de l'article 24 de la Constitution) et un changement des circonstances de fait (l'augmentation non homogène de la population sur le territoire).

Pour la QPC, le Conseil a d'abord eu à préciser cette notion utilisée dans la loi organique du 10 décembre 2009<sup>25</sup>. Il a apporté alors trois précisions sur la notion de « *changement des circonstances* ».

En premier lieu, ce changement peut résider dans celui des normes de constitutionnalité applicables. Ce peut être par exemple l'adossement à la Constitution de la Charte de l'environnement intervenu depuis une précédente décision de conformité.

En deuxième lieu, ce changement peut résider dans le changement des circonstances de fait qui affecteraient la portée de la disposition législative critiquée.

En troisième lieu, *a contrario* et sous peine de vider le critère de toute portée, il ne faut bien sûr pas interpréter le changement des circonstances de fait comme renvoyant aux circonstances individuelles et propres à l'instance.

La notion de changement des circonstances a été utilisée par le Conseil constitutionnel pour admettre de réexaminer des dispositions déjà déclarées conformes dans les motifs et le dispositif d'une précédente décision. On peut identifier trois catégories de changements de circonstances :

– des changements de circonstances combinant le fait et le droit. Ainsi, dans sa décision du 30 juillet 2010 sur la garde à vue<sup>26</sup>, le Conseil constitutionnel a relevé des modifications des circonstances de fait et de droit depuis son examen du régime de droit commun de la garde à vue par la décision n° 93-326 DC du

---

<sup>24</sup> Décision n° 2008-573 DC du 8 janvier 2009, *Loi relative à la commission prévue à l'article 25 de la Constitution et à l'élection des députés*, cons. 25.

<sup>25</sup> Décision n° 2009-595 DC du 3 décembre 2009, *Loi organique relative à l'application de l'article 61-1 de la Constitution*, cons. 13.

<sup>26</sup> Décision n° 2010-14/22 QPC du 30 juillet 2010, *M. Daniel W. et autres (Garde à vue)*.

11 août 1993<sup>27</sup> : généralisation de la pratique du traitement dit « en temps réel » des procédures pénales ; réduction des exigences conditionnant l'attribution de la qualité d'officier de police judiciaire aux fonctionnaires de la police nationale et aux militaires de la gendarmerie nationale ; augmentation du nombre de ces fonctionnaires civils et militaires ayant la qualité d'officier de police judiciaire de 25 000 à 53 000 ; augmentation du nombre de mesures de garde à vue. Le Conseil a alors jugé « *que ces modifications des circonstances de droit et de fait justifient un réexamen de la constitutionnalité des dispositions contestées* » ;

– des changements dans l'état de la législation se combinant avec les dispositions soumises au contrôle de constitutionnalité. Dans sa décision n° 2011-125 QPC du 6 mai 2011, relative au défèrement devant le procureur de la République, à l'issue de la garde à vue, que le Conseil avait déjà déclaré conforme à la Constitution dans sa décision du 20 janvier 1981, le Conseil a relevé que, par sa décision n° 2010-14/22 QPC du 30 juillet 2010, il avait déclaré les articles du code de procédure pénale relatifs à la garde à vue contraires à la Constitution notamment en ce qu'ils permettent que la personne gardée à vue soit interrogée sans bénéficier de l'assistance effective d'un avocat. Le Conseil a estimé que « *cette décision constitue un changement des circonstances de droit justifiant le réexamen de la disposition contestée* » sur le défèrement devant le procureur de la République à l'issue de la garde à vue. Dans sa décision n° 2015-460 QPC du 26 mars 2015, le Conseil a estimé que la modification de la définition du revenu fiscal de référence par le législateur à plusieurs reprises, alors que les dispositions contestées faisaient référence à une assiette de cotisation établie sur la base de ce revenu, constitue « *un changement des circonstances de droit justifiant, en l'espèce, le réexamen des dispositions* »<sup>28</sup>.

– des changements du cadre constitutionnel. Dans cette dernière hypothèse, le changement peut résulter soit de l'introduction d'une norme constitutionnelle nouvelle, soit d'une évolution de la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Au titre du premier cas, on peut citer la décision n° 2012-233 QPC du 22 février 2012 : le cinquième alinéa du I de l'article 3 de la loi du 26 novembre 1962, qui avait été contrôlé par le Conseil constitutionnel n'avait jamais été confronté au troisième alinéa de l'article 4 de la Constitution, tel qu'introduit par la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008. Cela appelait un réexamen de la disposition contestée. Au titre du second cas, on peut citer la décision n° 2013-331 QPC du 5 juillet 2013 : saisi de l'article L. 36-11 du code des postes et

---

<sup>27</sup> Décision n° 93-326 DC du 11 août 1993, *Loi modifiant la loi n° 93-2 du 4 janvier 1993 portant réforme du code de procédure pénale*.

<sup>28</sup> Décision n° 2015-460 QPC du 26 mars 2015, *Comité de défense des travailleurs frontaliers du Haut-Rhin et autre (Affiliation des résidents français travaillant en Suisse au régime général d'assurance maladie – assiette des cotisations)*, cons. 9.

télécommunications, qu'il avait déjà examiné et déclaré conforme à la Constitution dans sa décision du 23 juillet 1996, le Conseil constitutionnel a relevé que sa jurisprudence en matière de contrôle du principe d'impartialité découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789 appliqué à des autorités administratives indépendantes qui prononcent des sanctions ayant le caractère d'une punition a évolué, avant d'accepter de réexaminer les dispositions de l'article contesté.

Dans les deux décisions commentées, le Conseil constitutionnel a fait masse de deux types d'arguments pour considérer qu'un changement des circonstances était établi :

- d'une part, même s'il s'agit d'une modification principalement formelle, les termes de la disposition ont été modifiés par l'ordonnance du 7 décembre 2005 ;
- d'autre part, la jurisprudence constitutionnelle a évolué dans la décision du 18 mars 2015 (confirmée par la décision du 14 janvier 2016).

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a relevé que : *« d'une part, l'ordonnance du 7 décembre 2005, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006, a modifié l'article 1729 en remplaçant les mots "de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie" par les mots "40 % en cas de manquement délibéré". D'autre part, depuis cette déclaration de conformité à la Constitution, le Conseil constitutionnel a jugé, dans sa décision du 18 mars 2015 mentionnée ci-dessus, que le cumul de l'application de dispositions instituant des sanctions, lorsque celles-ci sont infligées à l'issue de poursuites différentes en application de corps de règles distincts, peut méconnaître le principe de nécessité des délits et des peines si différentes conditions sont réunies. Les sanctions doivent réprimer les mêmes faits, protéger les mêmes intérêts sociaux, ne pas être d'une nature différente et relever du même ordre de juridiction »*. Il en a déduit que *« la modification des dispositions de l'article 1729 et la décision du 18 mars 2015 constituent un changement des circonstances de droit. Ce changement justifie, en l'espèce, le réexamen des dispositions de l'article 1729 du code général des impôts »* (par. 7).

### **III. – Le contrôle de constitutionnalité**

Le Conseil constitutionnel a successivement contrôlé la conformité à la Constitution de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741 pris isolément, puis de ces dispositions combinées entre elles.

Avant de procéder à ce contrôle, il a rappelé 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 des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

À cette occasion, il a fait évoluer sa formule de principe en matière de nécessité des délits et des peines, en n'énonçant pas l'une des conditions cumulatives prohibant le cumul de poursuites (celle tenant à ce que les poursuites sont exercées devant le « *même ordre de juridiction* »). Il a en conséquence jugé que : « *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* » (par. 8).

#### **A. – L'analyse de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741**

Ayant présenté l'objet et la portée de l'article 1729 du CGI, le Conseil constitutionnel a considéré qu'il est conforme, dans son ensemble, aux principes de nécessité des délits et des peines ainsi qu'au principe de proportionnalité des peines (par. 10 et 11).

S'agissant des dispositions contestées de l'article 1741 du CGI, il est parvenu à la même conclusion (par. 14), au bénéfice, cependant, d'une réserve d'interprétation destinée à neutraliser l'un des effets d'une jurisprudence de la Cour de cassation.

La Cour de cassation décide de façon constante que la décision du juge de l'impôt (administratif ou civil) ne peut avoir, au pénal, autorité de la chose jugée, si bien que peut être condamné pénalement pour soustraction frauduleuse à l'impôt un contribuable qui été déchargé de toute imposition par le juge de l'impôt.

Lorsque l'imposition est déchargée pour un motif de procédure, le fait que l'absence d'impôt dû ne fasse pas obstacle à une condamnation pour fraude

fiscale ne pose pas de difficulté.

Toutefois, la jurisprudence de la Cour de cassation peut également aboutir à ce qu'un contribuable déchargé, pour un motif de bien-fondé, de toute imposition par un jugement à caractère définitif puisse néanmoins faire l'objet d'une condamnation pour fraude fiscale<sup>29</sup>.

La réserve énoncée au paragraphe 13 des deux décisions commentées fait obstacle à cette dernière possibilité. Le Conseil constitutionnel a en effet considéré, au regard du principe de nécessité des délits, qu'en l'absence d'impôt fraudé, le juge pénal ne saurait prononcer une sanction 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* » (par. 13 des décisions n<sup>os</sup> 2016-545 QPC et 2016-546 QPC).

Il convient de préciser que cette réserve aura des effets limités. La seule décharge de la majoration prévue par l'article 1729 du CGI sera sans effet sur les poursuites pénales. La décharge de l'impôt accordée pour un motif de procédure ne pourra suffire à exclure des poursuites et une éventuelle condamnation pénale. Si une condamnation pour fraude fiscale est exclue lorsqu'une juridiction aura définitivement déchargé le contribuable de l'impôt dû pour un motif de bien-fondé, cela n'empêche pas l'engagement des deux procédures. Par ailleurs, le juge pénal conservera toute latitude pour apprécier les autres éléments de la fraude fiscale. De la même manière, le juge de l'impôt demeurera tenu par les constatations matérielles faites par le juge pénal lorsque ce dernier a statué, mais non par la qualification ou l'interprétation qui en a été faite.

## **B. – L'analyse de l'application combinée de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741**

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

---

<sup>29</sup> Voir par exemple Cass. crim., 13 juin 2012, n° 11-84.092.

"indépendamment des sanctions fiscales applicables" » (par. 15) 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* » (par. 16).

Après avoir cité l'article 13 de la Déclaration de 1789, dont découle l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale (par. 17), le Conseil a 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* » (par. 18).

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* » (par. 19).

Le Conseil constitutionnel a ainsi caractérisé certains des éléments propres à la matière fiscale et aux dispositions adoptées par le législateur.

On peut relever en particulier à cet égard :

– un ancrage constitutionnel spécifique : l'article 13 de la Déclaration de 1789 dont se déduit en particulier l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale ;

– la nature exclusivement collective des intérêts lésés : la « *contribution commune* » et les intérêts financiers de l'État ;

– les sanctions constituent un même ensemble et interviennent au terme de procédures qui ne se dupliquent pas : majorations infligées à l'issue d'un contrôle visant établir l'impôt dans un cas, poursuites pénales dans l'autre.

Le Conseil constitutionnel a repris certains de ces traits en indiquant 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* » (par. 20).

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. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention* » (par. 21).

Par cette réserve, le Conseil constitutionnel n'impose pas au législateur de réserver, en toute hypothèse, la qualification d'infraction pénale en matière de fraude fiscale aux seuls cas les plus graves. Il déduit seulement du principe de nécessité des peines que seuls les manquements les plus graves peuvent être soumis à l'intégralité du régime répressif qu'il a décrit et qui est formé de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741.

Afin de déterminer et d'orienter ceux des cas pour lesquels l'application de cet ensemble répressif s'impose, le Conseil constitutionnel ne s'est pas borné à énoncer qu'il devait s'agir des cas les plus graves. Il a ajouté que ce critère 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* ». Ce faisant, il a entendu fournir au parquet et au juge pénal les éléments pouvant les conduire à départager les hypothèses qui leur sont

soumises, tout en garantissant, par l'énoncé de trois critères généraux, le respect de l'égalité devant la loi.

Il était délicat, pour le Conseil constitutionnel, de fixer des critères plus objectifs.

D'une part, il ne dispose pas du même pouvoir d'appréciation que le législateur.

D'autre part, en matière fiscale, le législateur a toujours laissé une très large marge d'interprétation au juge. Les termes employés par les dispositions contestées elles-mêmes l'illustrent : « *manquement délibéré* », « *manœuvres frauduleuses* », « *frauduleusement soustrait* » sont des qualifications qui laissent une place pour l'intervention et l'appréciation du juge, qu'il soit fiscal ou pénal, lorsqu'il se prononce sur des sanctions. Le Conseil constitutionnel a admis cette volonté du législateur et n'est donc pas allé au-delà de celle-ci dans la formulation de sa réserve d'interprétation.

En définitive, il résultait du raisonnement exposé plus haut 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 :

- les faits poursuivis et les personnes concernées sont identiques ;
- les sanctions encourues s'articulent sous la forme d'une gradation, ainsi que cela ressort de la réserve énoncée au paragraphe 21;
- les procédures sont juridiquement liées, ainsi que cela ressort de la réserve énoncée au considérant 13.

Dès lors que les dispositions contestées ne pouvaient être considérées comme instituant des « *poursuites différentes* » au sens et pour l'application du principe de nécessité des délits et des peines, mais comme instituant des procédures « *complémentaires* », le Conseil constitutionnel n'avait pas à confronter ces dispositions aux critères d'identité en fonction desquels un cumul de poursuites peut être jugé contraire à la Constitution.

Le Conseil constitutionnel en a conclu que « *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 de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741* » (par. 22), que « *sous les réserves énoncées aux paragraphes 13 et 21, 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* » (par. 23) et « *ne méconnaît pas le principe de nécessité des délits et des peines* » (par. 23).

Au regard du principe de proportionnalité des peines, le Conseil constitutionnel a réitéré sa réserve d'interprétation classique 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 de l'article 1729 et des dispositions contestées de l'article 1741 du code général des impôts ne méconnaît pas le principe de proportionnalité des peines* » (par. 24).